This is a digital copy of a book that was preserved for generations on library shelves before it was carefully scanned by Google as part of a project to make the world's books discoverable online.

It has survived long enough for the copyright to expire and the book to enter the public domain. A public domain book is one that was never subject to copyright or whose legal copyright term has expired. Whether a book is in the public domain may vary country to country. Public domain books are our gateways to the past, representing a wealth of history, culture and knowledge that's often difficult to discover.

Marks, notations and other marginalia present in the original volume will appear in this file - a reminder of this book's long journey from the publisher to a library and finally to you.

Usage guidelines

Google is proud to partner with libraries to digitize public domain materials and make them widely accessible. Public domain books belong to the public and we are merely their custodians. Nevertheless, this work is expensive, so in order to keep providing this resource, we have taken steps to prevent abuse by commercial parties, including placing technical restrictions on automated querying.

We also ask that you:

+ *Make non-commercial use of the files* We designed Google Book Search for use by individuals, and we request that you use these files for personal, non-commercial purposes.

+ *Refrain from automated querying* Do not send automated queries of any sort to Google's system: If you are conducting research on machine translation, optical character recognition or other areas where access to a large amount of text is helpful, please contact us. We encourage the use of public domain materials for these purposes and may be able to help.

+ *Maintain attribution* The Google "watermark" you see on each file is essential for informing people about this project and helping them find additional materials through Google Book Search. Please do not remove it.

+ *Keep it legal* Whatever your use, remember that you are responsible for ensuring that what you are doing is legal. Do not assume that just because we believe a book is in the public domain for users in the United States, that the work is also in the public domain for users in other countries. Whether a book is still in copyright varies from country to country, and we can't offer guidance on whether any specific use of any specific book is allowed. Please do not assume that a book's appearance in Google Book Search means it can be used in any manner anywhere in the world. Copyright infringement liability can be quite severe.

About Google Book Search

Google's mission is to organize the world's information and to make it universally accessible and useful. Google Book Search helps readers discover the world's books while helping authors and publishers reach new audiences. You can search through the full text of this book on the web at `http://books.google.com/`

Über dieses Buch

Dies ist ein digitales Exemplar eines Buches, das seit Generationen in den Regalen der Bibliotheken aufbewahrt wurde, bevor es von Google im Rahmen eines Projekts, mit dem die Bücher dieser Welt online verfügbar gemacht werden sollen, sorgfältig gescannt wurde.

Das Buch hat das Urheberrecht überdauert und kann nun öffentlich zugänglich gemacht werden. Ein öffentlich zugängliches Buch ist ein Buch, das niemals Urheberrechten unterlag oder bei dem die Schutzfrist des Urheberrechts abgelaufen ist. Ob ein Buch öffentlich zugänglich ist, kann von Land zu Land unterschiedlich sein. Öffentlich zugängliche Bücher sind unser Tor zur Vergangenheit und stellen ein geschichtliches, kulturelles und wissenschaftliches Vermögen dar, das häufig nur schwierig zu entdecken ist.

Gebrauchsspuren, Anmerkungen und andere Randbemerkungen, die im Originalband enthalten sind, finden sich auch in dieser Datei – eine Erinnerung an die lange Reise, die das Buch vom Verleger zu einer Bibliothek und weiter zu Ihnen hinter sich gebracht hat.

Nutzungsrichtlinien

Google ist stolz, mit Bibliotheken in partnerschaftlicher Zusammenarbeit öffentlich zugängliches Material zu digitalisieren und einer breiten Masse zugänglich zu machen. Öffentlich zugängliche Bücher gehören der Öffentlichkeit, und wir sind nur ihre Hüter. Nichtsdestotrotz ist diese Arbeit kostspielig. Um diese Ressource weiterhin zur Verfügung stellen zu können, haben wir Schritte unternommen, um den Missbrauch durch kommerzielle Parteien zu verhindern. Dazu gehören technische Einschränkungen für automatisierte Abfragen.

Wir bitten Sie um Einhaltung folgender Richtlinien:

+ *Nutzung der Dateien zu nichtkommerziellen Zwecken* Wir haben Google Buchsuche für Endanwender konzipiert und möchten, dass Sie diese Dateien nur für persönliche, nichtkommerzielle Zwecke verwenden.

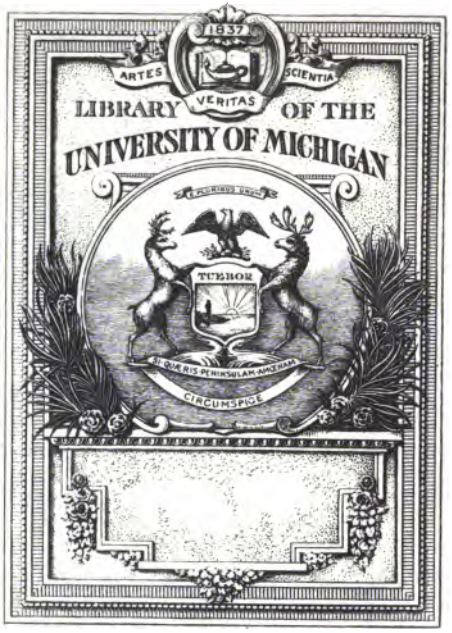
+ *Keine automatisierten Abfragen* Senden Sie keine automatisierten Abfragen irgendwelcher Art an das Google-System. Wenn Sie Recherchen über maschinelle Übersetzung, optische Zeichenerkennung oder andere Bereiche durchführen, in denen der Zugang zu Text in großen Mengen nützlich ist, wenden Sie sich bitte an uns. Wir fördern die Nutzung des öffentlich zugänglichen Materials für diese Zwecke und können Ihnen unter Umständen helfen.

+ *Beibehaltung von Google-Markenelementen* Das "Wasserzeichen" von Google, das Sie in jeder Datei finden, ist wichtig zur Information über dieses Projekt und hilft den Anwendern weiteres Material über Google Buchsuche zu finden. Bitte entfernen Sie das Wasserzeichen nicht.

+ *Bewegen Sie sich innerhalb der Legalität* Unabhängig von Ihrem Verwendungszweck müssen Sie sich Ihrer Verantwortung bewusst sein, sicherzustellen, dass Ihre Nutzung legal ist. Gehen Sie nicht davon aus, dass ein Buch, das nach unserem Dafürhalten für Nutzer in den USA öffentlich zugänglich ist, auch für Nutzer in anderen Ländern öffentlich zugänglich ist. Ob ein Buch noch dem Urheberrecht unterliegt, ist von Land zu Land verschieden. Wir können keine Beratung leisten, ob eine bestimmte Nutzung eines bestimmten Buches gesetzlich zulässig ist. Gehen Sie nicht davon aus, dass das Erscheinen eines Buchs in Google Buchsuche bedeutet, dass es in jeder Form und überall auf der Welt verwendet werden kann. Eine Urheberrechtsverletzung kann schwerwiegende Folgen haben.

Über Google Buchsuche

Das Ziel von Google besteht darin, die weltweiten Informationen zu organisieren und allgemein nutzbar und zugänglich zu machen. Google Buchsuche hilft Lesern dabei, die Bücher dieser Welt zu entdecken, und unterstützt Autoren und Verleger dabei, neue Zielgruppen zu erreichen. Den gesamten Buchtext können Sie im Internet unter `http://books.google.com` durchsuchen.


1837
ARTES
SCIENTIA
VERITAS
LIBRARY OF THE
UNIVERSITY OF MICHIGAN
TUEBOR
CIRCUMSPICE

HJ
3979
.F96

Die Preußischen direkten Steuern.

Vierter Band.

Altsmann, R., Das Recht des B.G.B. 8. Auflage (für das Reich)	Geh. M. 5.—	Geb. M. 6.—
—„— „ „ „ „ 9. Auflage (für Preußen)	Geh. M. 6.50	Geb. M. 7.50
—„— Die Nebengesetze des B.G.B. und die preußischen Ausführungsgesetze.	Geh. M. 7.—	Geb. M. 8.—
Barre, E., B.G.B. und code civil. 2. Auflage.	Geh. M. 6.—	Geb. M. 7.—
Biermann, J., Kommentar zum Sachenrecht des B.G.B.	Geh. M. 7.—	Geb. M. 8.—
Bornhak, C., Das Verwaltungsrecht unter der Herrschaft des B.G.B.	Geh. M. —.—	Geb. M. 2.—
von Blume und Opet, Kommentar zum Familienrecht des B.G.B. I. Theil.	Geh. M. 4.—	Geb. M. —.—
von Brauchitsch, M., Die Preußischen Verwaltungsgesetze. 6 Bände.	Geh. M. —.—	Geb. M. 48.—
Crusen, Dr. u. Müller, G., Kommentar zum Preuß. Ausführungsgesetz zum B.G.B.	Geh. M. 20.—	Geb. M. 23.—
Davidson, Dr. C., Recht der Ehescheidung.	Geh. M. 4.—	Geb. M. 5.—
Dove, Das Handelsgesetzbuch. Handkommentar	Geh. M. —.—	Geb. M. 2.50
Endemann, F., Lehrbuch des bürgerl. Rechts. 3 Bände. 7. Aufl.	Geh. M. 35.—	Geb. M. 42.—
Frommhold, Dr. G., Kommentar zum Erbrecht des B.G.B.	Geh. M. 7.—	Geb. M. 8.—
Fuisting, B., Kommentar zum Einkommensteuergesetz. 5. Aufl.	Geh. M. —.—	Geb. M. 12.—
—„— Kommentar zum Ergänzungssteuergesetz.	Geh. M. —.—	Geb. M. 12.—
—„— Kommentar zum Gewerbesteuergesetz. 2. Auflage.	Geh. M —.—	Geb. M. 12.—
Gareis, Dr. C., Kommentar zum allgemeinen Theil des B.G.B.	Geh. M. 7.—	Geb. M. 8.—
Germershausen, A., Das Wegerecht. 2. Auflage. 2 Bände.	Geh. M. 24.—	Geb. M. 28.—
Günther, Dr. L., Recht und Sprache.	Geh. M. 6.—	Geb. M. 8.—
Hilse-Weißler, Formularbuch der freiwilligen Gerichtsbarkeit. 10. Auflage.	Geh. M. —.—	Geb. M. 8.—
Hilse-Auerbach, Formularbuch der streitigen Gerichtsbarkeit. 4. Aufl.	Geh. M. —.—	Geb. M. 6.—
Hoffmann, Dr. F., Gewerbe-Ordnung für das Reich. Kommentar.	Geh. M. —.—	Geb. M. 8.—
Hoffmann, Dr. F., Die Organisation des Handwerks und die Regelung des Lehrlingswesens. 3. Auflage.	Geh. M. 4.—	Geb. M. 5.—
Hubrich, E., Parlamentarische Redefreiheit und Disziplin.	Geh. M. 9.—	Geb. M. —.—
Jacobi, O., Preußische Gesinde-Ordnung.	Geh. M. —.—	Geb. M. 2.—
Jebens, A. W., Verwaltungsrechtliche Aufsätze.	Geh. M. 8.—	Geb. M. —.—
Isenbart u. Spielhagen, Kommentar zum Invalidenversicherungsgesetz.	Geh. M. 16.—	Geb. M. 18.—
Kent, P., Reichsgesetz zum Schutz der Waarenzeichen.	Geh. M. 14.—	Geb. M. 16.—
Kuhlenbeck, Dr. L., Handkommentar zum B.G.B. 2 Bände.	Geh. M. 18.—	Geb. M. 22.—
Kuhlenbeck, Dr. L., Das Einführungsgesetz zum B.G.B.	Geh. M. 3.—	Geb. M. 4.60
Kuhlenbeck, Dr. L., Von den Pandekten zum Bürgerlichen Gesetzbuch. 3 Bände.	Geh. M. 36.—	Geb. M. 42.—
Landé, P., Kommentar zum B.G.B.	Geh. M. 10.—	Geb. M. 12.—
Laß, L., Prozeßrecht in Unfallversicherungssachen.	Geh. M. 10.—	Geb. M. 12.—
Leske-Loewenfeld, Rechtsverfolgung im internationalen Verkehr. 2 Bände.	Geh. M. 55.—	Geb. M. 61.—
Linckelmann, Dr. K., Die Schadenersatzpflicht aus unerlaubten Handlungen.	Geh. M. 3.—	Geb. M. —.—
Maas, Dr. G., Bibliographie des Bürgerl. Rechts 1888—1898.	Geh. M. 9.—	Geb. M. —.—
—„— Erster u. zweiter Nachtrag 1899/1900. 1901.	Geh. M. 4.50	Geb. M. —.—
Maatz, R., Die kaufmännische Bilanz und das steuerbare Einkommen. 3. Auflage.	Geh. M. 4.—	Geb. M. 5.—
Maatz, R., Preußisches Einkommensteuergesetz. Systematisch dargestellt.	Geh. M. 3.—	Geb. M. 4.—
Meyer-Irmler, Rechtsanwalts-Gebührenordnung. 3. Auflage.	Geh. M. 4.—	Geb. M. 5.—
Niedner, Kommentar zum Einführungsgesetz des B.G.B. 2. Aufl.	Geh. M. 10.—	Geb. M. 11.—
Nöll, F., Kommentar zum Kommunalabgabengesetz. 4. Auflage.	Geh. M. 10.—	Geb. M. 11.—
Oberneck, Dr. H., Das Reichsgrundbuchrecht. 2. Auflage.	Geh. M. 16.—	Geb. M. 18.—
Oertmann, P., Kommentar zum Recht der Schuldverhältnisse.	Geh. M. 14.—	Geb. M. 15.—
Petersen, M., Auseinandersetzungs- und Rentengutsgesetze.	Geh. M. 7.50.	Geb. M. 9.—
Pfafferoth, C., Das deutsche Gerichtskostenwesen. 7. Auflage.	Geh. M. 7.50.	Geb. M. 9.—
Reichelt, H., Rechtszeittafeln.	Geh. M. 3.—	Geb. M. —.—
Rocholl, Dr. C., Das Eherecht des B.G.B.	Geh. M. 8.—	Geb. M. 9.—
Schön, P., Landeskirchenthum in Preußen.	Geh. M. 2.—	Geb. M. —.—
Schüller, R., Wirthschaftspolitik der historischen Schule.	Geh. M. 2.40.	Geb. M. —.—
Schultze-Goerlitz, Kommentar zum Reichsgesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit.	Geh. M. 10.—	Geb. M. 12.50
Schultze-Goerlitz und Oberneck, Kommentar zum preuß. Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit.	Geh. M. 9.—	Geb. M. 11.50
Stölzel, O., Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Entscheidung der Kompetenzkonflikte.	Geh. M. 10.—	Geb. M. —.—
Versemann, Das Geheimniß des B.G.B. in Versen.	Geh. M. 1.60.	Geb. M. 2.—
Wagner, Fr., Bureaubuch des Rechtsanwalts. 2. Aufl.	Geh. M. 10.—	Geb. M. 12.—
Weißler, Dr. A., Das deutsche Nachlaßverfahren.	Geh. M. 8.—	Geb. M. 9.—
Wolff, Dr. Th., Kommentar zum Zwangsversteigerungsgesetz für das Reich. 2. Auflage.	Geh. M. 10.—	Geb. M. 12.50
—„—, —„— Mit dem Preußischen Ausführungsgesetz.	Geh. M. 12.—	Geb. M. 14.50

Die

Preußischen direkten Steuern.

11771

Von

B. Fuisting,
Wirklichem Geheimem Ober-Regierungsrath,
Senats-Präsidenten des Königlichen Oberverwaltungsgerichts.

Vierter Band.

Grundzüge der Steuerlehre.

Berlin.
Carl Heymanns Verlag.
1902.

Vorwort.

Die wissenschaftliche Steuerlehre war den Gesetzgebungen lange Zeit vorausgeeilt. Es fehlte deshalb an der praktischen Erprobung der theoretischen Ergebnisse. Erst seitdem zwei Staaten von der Größe Preußens und Oesterreichs mit so verschiedenartiger wirthschaftlicher Entwickelung ihrer Gebietstheile ihr System der direkten Steuern nach neuen Grundsätzen ausgebildet haben, bietet sich die Möglichkeit einer umfassenden Vergleichung zwischen den theoretischen Anforderungen und der praktischen Erfüllbarkeit.

Beide Staaten haben die individuelle Einkommensbesteuerung mit der Verpflichtung zur Einkommensanzeige eingeführt und eine richterliche Behörde, ihren höchsten Verwaltungsgerichtshof, mit Austragung der Rechtsmittel in letzter Instanz betraut. Preußen hat die Ertragsteuern aus dem staatlichen Systeme ganz ausgeschieden, während Oesterreich unter Umgestaltung seiner Erwerbsteuer die Ertragsbesteuerung durch Zufügung des bisher fehlenden Gliedes der Rentensteuer vervollständigt hat.

Diese Neuerungen haben den Verfasser zu dem Versuche einer übersichtlichen systematischen Darstellung der Steuerlehre angeregt. Das Bedürfniß hierzu hatte er schon bei der kommentarischen Bearbeitung der Preußischen Steuerreformgesetze lebhaft empfunden. Wer diese Gesetze auf wissenschaftlicher Grundlage erläutern will, darf sich der Behandlung der Grundfragen im Bereiche des materiellen wie des formalen Steuerrechtes nicht entziehen. Ein Kommentar ist aber hierfür um so weniger geeignet, als längere Einschiebungen wissenschaftlichen Inhaltes, ohne ihrem Zwecke völlig gerecht zu werden, die praktische Brauchbarkeit gefährden.

Auch bei der dem Verfasser noch obliegenden geschichtlich-systematischen Darstellung des Preußischen Systemes der direkten

Steuern würden die Behandlungen fundamentaler Fragen des Steuerrechtes als störende Einschiebungen empfunden werden.

Aus diesen Gründen ist der Verfasser zu einer Erweiterung des ursprünglichen Planes geschritten und hat die „Grundzüge der Steuerlehre" als besonderen Band seines Gesammtwerkes erscheinen lassen. Hiermit wird der doppelte Vortheil geboten, die Kommentare durch Verweisung auf die Abhandlungen in den „Grundzügen" zu entlasten und zugleich eine Grundlage für die noch ausstehende geschichtlich-systematische Darstellung des Preußischen Systemes der direkten Steuern — Band V des Gesammtwerkes — zu gewinnen.

Der Titel „Grundzüge der Steuerlehre" läßt erkennen, daß einerseits das gesammte Steuerwesen zur Darstellung gelangt, andererseits nur eine Uebersicht geboten wird. Eine Beschränkung auf das System der direkten Steuern wäre wegen des Zusammenhanges der hier zu erörternden Fragen mit dem gesammten Steuerwesen nicht möglich. Aus diesem Grunde konnte namentlich die Behandlung des Steuerbegriffes und seiner Merkmale, des Gegensatzes von direkten und indirekten Steuern sowie der indirekten Besteuerungsformen selbst nicht umgangen werden. Auf diesen Gebieten wird aber nur eine kurz gedrängte Uebersicht geboten. Den Hauptgegenstand der Darstellung bildet das System der direkten Steuern, nämlich der Einkommens-, der Vermögens- und der Ertragsbesteuerung; es liegt im Wesen der Sache, daß die Einkommensbesteuerung den breitesten Raum einnimmt. Doch geht auch hier die Darstellungsweise nicht über den Umfang der Grundzüge hinaus.

Die Absicht des Verfassers ist auf die Erzielung eines Ausgleiches zwischen Wissenschaft und Praxis gerichtet. Er vertritt die allgemein anerkannten Grundsätze der Gerechtigkeit in der Besteuerung, zieht nach allen Richtungen hin die sich hieraus ergebenden Folgerungen und entfernt sich ebensoweit von den einseitigen oder unerfüllbaren Anforderungen der Theorie wie von den unhaltbaren Ausschreitungen der Praxis. Eine Polemik ist schon wegen der Beschränkung auf eine übersichtliche Darstellungsweise ausgeschlossen. Dagegen ist überall, zumal bei Abweichungen von der herrschenden Meinung sowie bei Bemängelung gesetzlicher Ein-

richtungen, auf eine überzeugende Begründung besonderes Gewicht gelegt.

Mit der Beschränkung auf bloße Kritik würde sich aber der Praktiker ein zu kurzes Ziel setzen. Die Kritik ist der leichtere und weniger erfreuliche Theil seiner Leistungen. Bei richtiger Erfassung seiner Aufgabe soll er auch eine eigene schöpferische Thätigkeit entfalten und Vorschläge für eine bessere Gestaltung der von ihm bemängelten Grundsätze und Einrichtungen machen. Diese Anforderungen hat sich der Verfasser zu erfüllen bemüht.

Von den zahlreichen Anregungen zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung sei hier nur des Vorschlages zur ausschließlichen Anknüpfung der Besteuerung an das wirkliche Einkommen des der Veranlagung unmittelbar vorhergehenden Jahres (§§ 45 ff.) gedacht. Der Versuch, die in ihren üblichen Formen veraltete Ertragsbesteuerung auf neuen, lebensfähigen Grundlagen aufzubauen und zugleich für die Zwecke der Einkommensbesteuerung nutzbar zu machen (§§ 167 ff.), ist neu und bisher noch von keiner Seite unternommen worden.

So lebhaft der Verfasser seiner Ueberzeugung von der Unhaltbarkeit einzelner theoretischer Meinungen und von der Verbesserungsbedürftigkeit mancher bestehender Einrichtungen Ausdruck gegeben hat, so weit ist er doch von eigener Ueberschätzung seiner Vorschläge entfernt. Ueberall handelt es sich für ihn nur um Anregungen zur Förderung der Sache. Die Vertreter der Wissenschaft und der Praxis sollen Hand in Hand gehen und in gemeinschaftlicher Arbeit nach Vervollkommnung streben. Hiernach möge dieser Beitrag zur Steuerlehre von beiden Seiten beurtheilt werden!

Berlin, im Mai 1902.

Der Verfasser.

Inhalts-Verzeichniß.

I. Begriff und Wesen der Steuer. Seite

A. Der Staat und die öffentlichen Abgaben.

§ 1 1

B. Der Steuerbegriff und seine Merkmale.

§§ 2, 3 3

C. Der Steuerbedarf.

§ 4 5

II. Die Aufbringung des Steuerbedarfes.

A. Die Grundregeln der Steuervertheilung.

1. Gerechtigkeit.

a) Die obersten Besteuerungsgrundsätze. § 5 6
b) Der allgemeine Maßstab der Steuervertheilung. §§ 6—8 8

2. Sonstige Regeln.

§§ 9, 10 14

B. Das Steuersystem.

1. Die Nothwendigkeit eines Systemes.

§ 11 17

2. Der Gegensatz von direkten und indirekten Steuern.

§§ 12, 13 18

3. Die Zusammensetzung des Steuersystemes.

§§ 14—16 23

III. Die indirekten Steuern.

A. Uebersicht.

§ 17 29

B. Die Zölle und die Verbrauchsteuern. Seite

1. Die Natur und Bedeutung der Zölle.

§ 18 33

2. Die Verbrauchsbesteuerung.

§ 19 36

3. Die Zölle und die Verbrauchsteuern in Deutschland.

a) Die geschichtliche Entwickelung. §§ 20—22 40
b) Das geltende Recht.
α) Die leitenden Grundsätze. § 23 48
β) Die einzelnen Verbrauchsteuern. § 24 52

C. Die Rechtsverkehrsteuern.

1. Ihre Natur und Bedeutung.

§ 25 65

2. Die Erbschaftsteuer.

§§ 26, 27 68

3. Die Rechtsverkehrsteuern des Deutschen Reiches.

§ 28 74

IV. Die direkten Steuern.

A. Uebersicht.

§ 29 81

B. Das System der direkten Steuern.

1. Allgemeinheit und verhältnißmäßige Gleichheit der Besteuerung.

§ 30 85

2. Vorbelastungen.

a) Besitzeinkommen. § 31 86
b) Interesse. § 32 88

3. Die Grundlagen und Maßstäbe der direkten Besteuerung.

§ 33 89

4. Die Zusammensetzung des Systemes.

§ 34 92

5. Die bestehenden Systeme der direkten Steuern.

a) Die Systeme in Deutschland. §§ 35—37 95
b) Außerdeutsche Systeme. § 38 102

C. Die Einkommensbesteuerung.

Seite

1. Das individuelle wirkliche Einkommen als Grundlage der Besteuerung.

§ 39 107

2. Der Einkommensbegriff.

§§ 40, 41 108

3. Die einzelnen Merkmale.

a) Die Sachgüter.

α) Geld und Naturalbezüge und -leistungen. § 42 111
β) Ersparung von Ausgaben. § 43 113

b) Die Periode.

α) Die Jahresfrist als Grundlage der Einkommensberechnung. § 44 115
β) Anschluß der Besteuerung an das abgelaufene Jahr. § 45 . . 116
γ) Die Ermittelung des Einkommens für das Steuerjahr und die Durchschnittsberechnung. §§ 46—50 117

c) Die Quellen der Entstehung.

α) Der Ertrag als Grundlage des Einkommensbegriffes. § 51 . . 133
β) Der Rohertrag. § 52 135
γ) Der Reinertrag.
aa. Betriebskosten. §§ 53, 54 136
bb. Abschreibungen. §§ 55, 56 142
δ) Vermögensveränderungen. §§ 57, 58 147
ε) Die Eintheilung der Quellen. § 59 151
ζ) Das Geldkapital. §§ 60—62 153
η) Der Grundbesitz.
aa. Allgemeines. § 63 158
bb. Hausbesitz. § 64 159
cc. Landbesitz.
αα) Allgemeines. § 65 161
ββ) Landwirthschaft. § 66 162
γγ) Forstwirthschaft. § 67 164
ϑ) Gewerbebetrieb. §§ 68—72 169
ι) Arbeitsthätigkeit. § 73 182
κ) Hebungsrechte. § 74 186

d) Die Zweckbestimmung des Einkommens.

α) Beschränkung der subjektiven Steuerpflicht auf natürliche Personen. § 75 187
β) Die Bestimmung des Einkommens zum Unterhalte der Familie. §§ 76, 77 190
e) Das Reineinkommen. § 78 1

4. Die Steuerpflicht. Seite

a) Im Allgemeinen. § 79 195
b) Die subjektive Steuerpflicht. § 80 197
c) Die objektive Steuerpflichtigkeit.
α) Die untere Grenze der Steuerpflichtigkeit. § 81 199
β) Weitere Beschränkungen der Steuerpflichtigkeit. § 82 . . 201

5. Die Steuerbemessung.

a) Verschiedene Besteuerung von Besitz- und Arbeitseinkommen. § 83 202
b) Der Steuerfuß. §§ 84, 85 203
c) Der Steuertarif. § 86 206
d) Steuerermäßigungen. § 87 208

6. Die Ausführung der Besteuerung im Allgemeinen.

a) Das Verfahren. § 88 209
b) Die leitenden allgemeinen Grundsätze. §§ 89—91 . . . 210

7. Die Vorbereitung der Veranlagung.

a) Die amtlichen Ermittelungen. § 92. 217
b) Die Steuererklärungen. §§ 93—96 219

8. Die Veranlagung.

a) Zeit und Bezirk der Veranlagung. § 97 224
b) Die Veranlagungsbehörden. § 98 225
c) Die Ausführung der Veranlagung.
α) Die Beanstandung der Steuererklärungen. §§ 99, 100 . . 227
β) Die Steuerfestsetzung.
aa. Die einzelnen Feststellungen. § 101 230
bb. Das Schätzungswesen. §§ 102—104 232
γ) Die Mittheilung der Veranlagungsergebnisse. § 105 . . 238

9. Die Rechtsmittel.

a) Die leitenden allgemeinen Grundsätze. §§ 106, 107 . . 238
b) Die Berufungsinstanz. §§ 108—116 242
c) Die Beschwerdeinstanz. §§ 117—119 254

10. Die Endgültigkeit der Veranlagungsergebnisse.

§§ 120—122 260

11. Die Stellung der Einkommensteuer im Systeme der direkten Steuern.

§§ 123—130 264

D. Die Vermögensbesteuerung.

1. Die Vermögensbesteuerung als Ergänzung der Einkommensbesteuerung.

§§ 131, 132 275

2. Die Steuerpflicht. Seite

a) Die subjektive Steuerpflicht. § 133 279
b) Die objektive Steuerpflichtigkeit.
α) Das steuerbare Vermögen. §§ 134, 135 279
β) Das reine Vermögen. § 136 283
c) Die Grenze der Steuerpflichtigkeit. § 137 285

3. Die Bewerthung.
§§ 138—140 287

4. Die Veranlagung.
§§ 141, 142 299

E. Die Ertragsteuern.

1. Die Ertragsteuern als Hauptsteuern.
§ 143 304

2. Die einzelnen Ertragsteuern.
a) Die Grundsteuer.
α) Die Steuerpflichtigkeit. § 144 305
β) Die Steuerbemessung. §§ 145—147 307
γ) Die Veranlagung. §§ 148—150 312
b) Die Gebäudesteuer.
α) Die Steuerpflichtigkeit. §§ 151, 152 320
β) Die Steuerbemessung. § 153 322
c) Die Gewerbesteuer.
α) Die allgemeine Gewerbesteuer.
aa. Die Steuerpflichtigkeit. §§ 154—156 324
bb. Die Steuerbemessung. § 157 328
β) Die gewerblichen Sondersteuern. § 158 338
d) Die Kapitalrentensteuer.
§§ 159—161 345

F. Die Fortbildung des Systemes der direkten Steuern.

1. Die Gliederung des Systemes.
a) Die leitenden Grundsätze. §§ 162, 163 352
b) Die Unhaltbarkeit der bestehenden Ertragsteuern. § 164 354

2. Die verschiedenen Methoden der Fortbildung des Systemes der direkten Steuern.
a) Die Zuschlagsbelastung des Besitzeinkommens im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer. § 165 358
b) Die Vermögensbesteuerung. § 166 360
c) Die Ertragsbesteuerung.
α) Uebersicht der leitenden Grundsätze. § 167 363
β) Berücksichtigung von Interesse und Leistungsfähigkeit §§ 168, 169 366

γ) Steuerpflichtigkeit. Seite
aa. Die allgemeinen Grundzüge. § 170 370
bb. Die Gebäudesteuer (Wohnhaussteuer). § 171 . . . 372
cc. Die Grundsteuer. § 172 374
dd. Die Gewerbesteuer (Erwerbsteuer). § 173, 174 . . 375
ee. Die Kapitalrentensteuer. § 175 378
δ) Grundlage und Maßstab der Ertragsbesteuerung. §§ 176—180 378
ε) Der Steuerfuß. § 181 390
ζ) Die Veranlagung und Verwaltung. §§ 182—185 . . . 393
d) Das Schlußergebniß. § 186 399

Alphabetisches Sachregister 402

Abkürzungen.

Abs.	Absatz.
A.L.R.	Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten.
Art.	Artikel.
Bad. E.G.	Badisches Einkommensteuergesetz vom 20. Juni 1884.
B.G.	Bundesgesetz.
B.G.B.	Bürgerliches Gesetzbuch für das Deutsche Reich vom 18. August 1896.
B.G.Bl.	Bundesgesetzblatt.
D.G.	(Doppelbesteuerungsgesetz.) Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870 (B.G.Bl. S. 119).
E.	Entscheidungen des Kgl. Preuß. Oberverwaltungsgerichtes (Berlin, Carl Heymanns Verlag).
E.G.	Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 (G.S. S. 175).
E. in St.	Entscheidungen des Kgl. Preuß. Oberverwaltungsgerichtes in Staatssteuersachen (Berlin, Carl Heymanns Verlag).
Fuisting I	Die Preußischen direkten Steuern, von B. Fuisting, Erster Band, Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Berlin, Carl Heymanns Verlag).
Fuisting II	Zweiter Band dieses Werkes (Kommentar zum Ergänzungssteuergesetz).
Fuisting III	Dritter Band dieses Werkes (Kommentar zu den Gewerbesteuergesetzen).
Ges.	Gesetz.
G.S.	Gesetz-Sammlung.
H.G.B.	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch vom 24. Juni 1861.
N.H.G.B.	(Neues) Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897.
Oe.P.G.	(Oesterreichisches Personalsteuergesetz.) Oesterreichisches Gesetz über die direkten Personalsteuern vom 25. Oktober 1896.

O.V.G.	Oberverwaltungsgericht.
P.E.G. und Preuß. E.G.	Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 (G.S. S. 175).
P.G.S.	Preußische Gesetz-Sammlung.
R.G. und Reichsges.	Reichsgesetz.
R.G.Bl.	Reichsgesetzblatt.
R.V.	(Reichsverfassung.) Verfassung des Deutschen Reiches vom 16. April 1871.
S.	Seite.
Simon Bil.	Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien von Dr. Herman Veit Simon (Berlin, J. Guttentag).
Simon Eink.	Die Staatseinkommensteuer der Aktiengesellschaften u. s. w. von Dr. Herman Veit Simon (Berlin, Carl Heymanns Verlag).
U.	Urtheil, ohne weiteren Zusatz stets Urtheil des Oberverwaltungsgerichtes.

I. Begriff und Wesen der Steuer.

A. Der Staat und die öffentlichen Abgaben.

§ 1.

Alle öffentlichen Abgaben jeglicher Art haben ihren Ursprung und Rechtsgrund in der Staatsgewalt.

Der Staat ist die geschichtlich gegebene und sittlich nothwendige höchste Form des menschlichen Zusammenlebens, das oberste Gemeinwesen. Aus der Nothwendigkeit seines Daseins und seiner Erhaltung ergiebt sich die weitere Nothwendigkeit der fortdauernden Sicherstellung seiner Grundlagen und hiermit auch der Mittel, deren er zur Erfüllung seiner Aufgaben bedarf.

So lange ein Staatswesen sich in den unteren Stufen der Entwickelung befindet, kann es seine Aufgaben mit geringen Mitteln erfüllen, zu deren Beschaffung privatwirthschaftliche Einkünfte, Gebühren, außerordentliche Beihülfen und dergl. ausreichen. Die fortschreitende Entwickelung hat eine zunehmende Erweiterung des Umfanges der Staatsaufgaben und eine Verfeinerung der Art ihrer Erfüllung zur Folge. Es entsteht eine sich mehr und mehr ausbildende Staatswirthschaft mit wachsendem Finanzbedarfe. Der Staat muß die zu seiner Wirthschaftsführung unentbehrlichen Geldmittel innerhalb seines Machtbereiches beschaffen und ist schließlich, in den höheren Stufen der Entwickelung, mit Nothwendigkeit darauf angewiesen, die allgemeine und regelmäßige, auf Zwang beruhende Betheiligung der seinem Machtbereiche nach persönlichen oder sachlichen Rücksichten Angehörigen an der Tragung der Staatslasten in Anspruch zu nehmen.

So folgt aus dem Staatsbegriffe und dem Gebote der Nothwendigkeit das Recht des Staates, einseitig, nach Bestimmung der gemäß seiner Verfassung hierfür zuständigen Vertreter des Staatswillens, Zwangabgaben zu fordern. Das allgemeine Recht der Abgaben-

Ungeachtet ihrer Wichtigkeit kann aber gerade diese Seite des Steuerwesens hier nur gelegentlich berührt werden; die Abhandlung soll sich vielmehr auf das staatliche Steuerwesen im engeren Sinne beschränken.

B. Der Steuerbegriff und seine Merkmale.

§ 2.

Wenn man den Steuerbegriff lediglich nach dem Zwecke der Entrichtung bestimmt, so sind Steuern solche Geldleistungen, welche ein Gemeinwesen des öffentlichen Rechtes zur Deckung seines Finanzbedarfes und deshalb ohne besondere Gegenleistung erhebt.

Die an den Staat zu entrichtenden Leistungen solcher Art sind Staatssteuern.

Die Steuern theilen mit allen öffentlichen Abgaben die Eigenschaft einseitig vom Staate zu bestimmender Zwangleistungen. Die staatliche Gesetzgebung allein bestimmt die Grundsätze über Entstehung von Steuerforderungen, deren Art und Umfang und hiermit die Pflichtigen oder Steuerträger[1]). Die subjektive Steuerpflicht kann über natürliche und juristische Personen hinaus ausgedehnt werden, aber immer bedarf es eines persönlichen Steuerträgers (Steuersubjektes), gegen den sich die Steuerforderung und der hiermit verbundene Zwang richten. Sachen, Inbegriffe von Sachen, Rechtsvorgänge, Handlungen, können wohl als Grundlage der Besteuerung, Sachen auch als Mittel der Befriedigung des Staates dienen, aber nicht Steuerträger sein. Von einem Gegenstande der Besteuerung kann stets nur im Sinne von Grundlage der Besteuerung geredet werden. Mit der üblichen Unterscheidung von Subjekt- oder Personal- und Objekt- oder Realsteuern läßt sich daher nicht die Vorstellung verbinden, als ob sich die Steuerforderung nur bei den ersteren gegen einen persönlichen Steuerträger, bei den letzteren aber gegen eine Sache als Steuerträger richte (§ 29).

Die Eigenschaft von Geldleistungen haben die Steuern ebenfalls mit allen öffentlichen Abgaben gemein, seitdem im heutigen Staate die Natural- überall der Geldwirthschaft gewichen ist. So lange aber im

[1]) Der Ausdruck „Steuerträger" wird hier stets als gleichbedeutend mit „Steuerpflichtiger" gebraucht, also ohne daß zwischen einem ursprünglich gesetzlich Verpflichteten und solchen Personen unterschieden würde, auf welche etwa infolge wirthschaftlicher Vorgänge die Steuerlast thatsächlich übertragen (abgewälzt) wird.

Bereiche der öffentlichen Abgaben Naturalleistungen zugelassen wurden, war auch der Steuerbegriff nicht auf Geldleistungen beschränkt.

Persönliche Dienste gehören überhaupt nicht zum Bereiche der öffentlichen Abgaben.

Das unterscheidende Merkmal der Steuern gegenüber den sonstigen öffentlichen Abgaben ist ihre Bestimmung zur Deckung des Finanzbedarfes ohne Anspruch auf besondere Gegenleistung. Wer zu dem Staate in Beziehungen persönlicher, sachlicher oder wirthschaftlicher Art tritt, die nach einseitiger Bestimmung des Staates seine Betheiligung an der Aufbringung des Finanzbedarfes rechtfertigen, hat lediglich auf Grund dieses Verhältnisses, also seiner persönlichen, sachlichen oder wirthschaftlichen Angehörigkeit, ohne Gewährung besonderer Vortheile oder Gegenleistungen, seiner Betheiligungspflicht nach Maßgabe der staatlichen Bestimmungen über Art und Umfang zu genügen und die hieraus sich ergebenden Geldbeträge — Steuern — zu entrichten. Die Eigenschaft der Entgeltlichkeit ist mit dem Steuerbegriffe nicht vereinbar.

Allerdings muß die noch jetzt in Frankreich verbreitete Lehre, welche den Staat und die Staatsangehörigkeit aus einem Vertragsverhältnisse entstehen läßt (contrat social), auch das Besteuerungsrecht des Staates aus dem Vertragsverhältnisse ableiten und dem Steuerbegriffe das Merkmal der Entgeltlichkeit einfügen. Diese Lehre ist jedoch außerhalb Frankreichs überwunden und bedarf deshalb hier keiner Widerlegung. Wohl aber sind an geeigneter Stelle (§§ 6 ff.) die aus jener Lehre entsprungenen grundsätzlichen Meinungsverschiedenheiten über Besteuerung nach dem Interesse oder nach der Leistungsfähigkeit zu erörtern.

§ 3.

Mit der Ausschließung der Entgeltlichkeit aus dem Steuerbegriffe ist zunächst das unterscheidende Merkmal gegenüber dem ganzen Bereiche der staatlichen Privatwirthschaft, insbesondere den Monopolbetrieben, gegeben. Dies bedarf der Hervorhebung, um der Meinung entgegenzutreten, als ob die Einnahmen aus den Monopolbetrieben die Natur von Steuern annehmen könnten und alsdann nach steuerlichen Rücksichten beurtheilt werden müßten. Allerdings kann durch hohe Bemessung der Preise in den staatlichen Monopolbetrieben eine Belastung erzielt werden, welche den entsprechenden Steuerdruck erreicht oder übersteigt. Die Monopolbetriebe behalten aber trotzdem stets ihre privatwirthschaftliche Form und Bedeutung

und müssen nach ganz anderen als steuerlichen Rücksichten beurtheilt werden.

Die Ausschließung der Entgeltlichkeit unterscheidet die Steuern ferner von den Gebühren, Beiträgen und sonstigen als Abgeltung gewährter Gegenleistungen erscheinenden Abgaben. Die äußere Bezeichnung allein kann hier aber nicht den Ausschlag geben. Vielmehr muß häufig, insbesondere bei den in der Form des Stempels (§ 17 IV) erhobenen Abgaben, die Frage, ob es sich um Gebühren oder Steuern handelt, nach dem inneren Wesen der einzelnen Art, und zwar danach entschieden werden, ob die Abgabe sich in der Hauptsache als Entgelt für Gegenleistungen darstellt oder nicht.

Bei der jetzigen Einheitlichkeit der staatlichen Haushalts- und Rechnungsführung pflegen nicht mehr, wie dies früher bei unvollkommener Entwickelung des Steuerwesens häufig geschah, einzelne Zweige der Staatsverwaltung auf das Aufkommen aus bestimmten Steuern angewiesen zu werden; vielmehr dienen alle Steuern unmittelbar zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfes.

C. Der Steuerbedarf.

§ 4.

Läßt sich das Besteuerungsrecht des Staates nur aus dem Gebote der Nothwendigkeit ableiten, so muß auch die Ausübung dieses Rechtes auf das Maß des Nothwendigen beschränkt bleiben. Hierbei muß das gegenwärtige Bedürfniß entscheidend sein. Wie es nicht zu rechtfertigen wäre, die Bedürfnisse der Gegenwart auf die Zukunft abzuwälzen und den Staatskredit für die Deckung des laufenden Bedarfes in Anspruch zu nehmen, so würde es auch unstatthaft erscheinen, durch Ansammlung von Staatsvermögen aus dem Steueraufkommen die Gegenwart mit den Bedürfnissen der Zukunft zu belasten. Daß jede Zeit nach Möglichkeit ihren Bedarf selbst aufzubringen hat, ist ein Grundsatz der Staatsklugheit, von dem nur insoweit abgewichen werden darf, als der wirthschaftliche Zusammenhang von Gegenwart und Zukunft oder ungewöhnliche Ereignisse es erfordern. Eine kleinliche Ausgleichung kann niemals verlangt werden.

Hat der Staat hiernach auf eine der Erfüllung seiner gegenwärtigen Aufgaben entsprechende Beschränkung des allgemeinen Finanzbedarfes Bedacht zu nehmen, so folgt aus der Innehaltung des Maßes des Nothwendigen bei Ausübung des Besteuerungsrechtes weiter auch die Verpflichtung des Staates, seine privatwirthschaftlichen Einkünfte, die

als Entgelte erscheinenden Abgaben und alle sonstigen Einnahmen nicht steuerlicher Art für die Bestreitung des Finanzbedarfes an erster Stelle zu verwenden. Der hiermit nicht gedeckte Rest des Finanzbedarfes bildet den Steuerbedarf.

Mit der subsidiären Natur der Steuern nicht vereinbar ist die Lehre, welche der Steuer zugleich den Zweck beilegt, die Vertheilung des Volkseinkommens und -vermögens oder gar die Verwendung des Einzeleinkommens zu regeln. Ein solcher Zweck als Selbstzweck würde auf einer Ueberspannung der Staatsaufgaben beruhen, wie sie höchstens in einem sozialistischen Staatswesen gedacht werden könnte. Richtig ist nur, daß die Erhebung von Steuern und die Verwendung ihres Aufkommens zugleich und nebenbei auf die Vertheilung des Volkseinkommens und -vermögens einwirken. Aber dies ist lediglich eine nothwendige und untergeordnete Folge, nicht der Zweck der Steuern.

Daß der gesammte Steuerbedarf aufgebracht werden muß, ist so selbstverständlich, daß es überflüssig erscheint, die Zulänglichkeit als eine besondere steuerliche Forderung aufzustellen.

Wie es zu erreichen ist, den Steuerbedarf in voller Höhe aufzubringen, ohne hierüber hinauszugehen, ist eine mit den allgemeinen politischen, Haushalts- und Finanzeinrichtungen des einzelnen Staates eng zusammenhängende Frage, über die sich steuerliche Grundsätze nicht aufstellen lassen. Die Forderung, die Aufbringung des vollen Steuerbedarfes unter Beschränkung auf das Maß des Nothwendigen durch die Beweglichkeit der Steuern oder wenigstens einer bestimmten Steuerart, z. B. der Einkommensteuer, zu sichern, ist einseitig; anzuerkennen ist nur, daß dieses Mittel zur Erreichung des Zweckes besonders geeignet erscheint.

II. Die Aufbringung des Steuerbedarfes.

A. Die Grundregeln der Steuervertheilung.

1. Gerechtigkeit.

a) Die obersten Besteuerungsgrundsätze.

§ 5.

Die Betheiligung an der Aufbringung des Steuerbedarfes wird von den Pflichtigen stets als Belastung empfunden. Wer die Verhältnisse im Lichte der Wirklichkeit betrachtet, wird sich hierüber keiner Täuschung hingeben. Die aus der höchsten sittlichen Auffassung des

Staates abgeleiteten Vorstellungen von einer Ehre der Betheiligung an den Staatslasten werden in den weiten Kreisen des Volkes niemals Verständniß finden.

Wie aber eine Last um so bereitwilliger getragen wird, je größer der Kreis der Belasteten und je mehr die Belastung nach Art und Umfang dem Können des Einzelnen angepaßt ist, so wird auch die steuerliche Belastung ohne Unzufriedenheit getragen werden, wenn ihre Vertheilung diesen Anforderungen berechtigter Selbstsucht entspricht, wenn also die Steuerlast allgemein und gleichmäßig, d. h. in verhältnißmäßiger Gleichheit vertheilt ist.

Diese Grundsätze der Gerechtigkeit — Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit — pflegen als die obersten Besteuerungsgrundsätze bezeichnet und scharf betont zu werden. Dies erklärt sich nur aus der Erinnerung an jene Zeiten, in denen mangelnde Erkenntniß der staatsbürgerlichen Pflichten und Selbstsucht der herrschenden Klassen auf der einen, Finanznoth und übertrieben fiskalisches Begehren, Beschränkung der Staatsgewalt durch ständische Einrichtungen auf der anderen Seite, dazu altes Herkommen und langgewohnte Mißbräuche u. s. w. den Gedanken an die Nothwendigkeit einer gerechten Steuervertheilung nicht aufkommen ließen, oder wenigstens seine Ausführung unmöglich machten. Bei der heutzutage überall anerkannten Forderung „ausgleichender Gerechtigkeit" erscheinen jene obersten Besteuerungsgrundsätze fast als selbstverständlich und einer näheren Begründung kaum bedürftig.

Wenn der Staat um seiner selbst willen, um sein Fortbestehen zu sichern und ihm die Erfüllung seiner Aufgaben in vollem Umfange zu ermöglichen, zur Besteuerung berechtigt ist, so erscheint es nicht bloß als ein Gebot der Staatsklugheit, sondern geradezu als eine Pflicht des Staates, Keinen von der Besteuerung auszuschließen, der zur Betheiligung an der Aufbringung des Steuerbedarfes in einer angemessenen Form fähig ist. Denn je weiter der Umkreis der Betheiligung gezogen wird, desto größer ist die Möglichkeit, den Steuerbedarf selbst bei anhaltender Steigerung ohne empfindlichen Druck aufzubringen.

Aber nicht nur die Allgemeinheit, sondern auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung entspricht dem wohlverstandenen Interesse des Staates. Ebenso wichtig wie die Aufbringung des Steuerbedarfes ist die Zufriedenheit mit den bestehenden steuerlichen Einrichtungen. Jede berechtigte Unzufriedenheit weiterer Kreise wirkt störend, eine allgemeine und dauernde Unzufriedenheit mit den steuerlichen Einrichtungen aber

zerrüttend auf das ganze Staatswesen. Erfahrungmäßig reizt aber nichts mehr zur Unzufriedenheit als ein ungleichmäßig vertheilter Steuerdruck.

Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung liegen also im übereinstimmenden Interesse des Staates wie der Pflichtigen. Steuer=befreiungen und =bevorzugungen im Sinne von Sonderrechten (Privilegien) sollen nicht gestattet sein; ebensowenig thatsächliche Begünstigungen. Eine Abgrenzung der Steuerpflicht und ihres Um=fanges nach allgemeinen Rücksichten, welche den Anforderungen gerechter Vertheilung der Steuerlast Rechnung tragen, ist hiermit nicht nur nicht ausgeschlossen, sondern in weitem Umfange nothwendig.

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung besteht nicht etwa in absoluter, sondern nur in verhältnißmäßiger Gleichheit, wobei es lediglich darauf ankommt, für die Verhältnißmäßigkeit den zutreffenden allgemeinen Maßstab zu finden.

In dieser Beziehung stehen sich die beiden Lehrmeinungen der Besteuerung nach dem Umfange der von dem Einzelnen aus dem Staate und seinen Einrichtungen gezogenen Vortheile — nach Leistung und Gegenleistung oder nach dem Interesse — und der Be=steuerung nach der Leistungsfähigkeit als bisher unausgeglichene Gegensätze einander gegenüber.

b) Der allgemeine Maßstab der Steuervertheilung.

§ 6.

Bereits oben (§ 2) ist darauf hingewiesen, daß die Anhänger der Lehre von der vertragmäßigen Entstehung des Staates und der Staatsangehörigkeit die Steuer begrifflich als Entgelt für die staatlichen Gegenleistungen auffassen und hiermit zur Anerkennung des Interesses als des allgemeinen und alleinigen Maßstabes der Steuervertheilung gelangen. Jeder Einzelne soll sich nach dieser Lehre an der Tragung der Steuerlast in dem Maße betheiligen, welches dem Umfange der seinerseits von dem Staate und seinen Ein=richtungen gezogenen Vortheile entspricht; das Maß der Steuer=leistungen des Einzelnen soll dem Werthe der staatlichen Gegenleistungen gleichkommen.

Ohne Einschränkung hinsichtlich der Art der Gegenleistungen wird dies von den Vertretern der s. g. Aequivalenz= (auch Genuß= oder Interesse=)theorie verlangt, während die Anhänger der s. g. Assekuranztheorie nur den vom Staate den Einzelnen gewährten

Vermögensschutz berücksichtigen und nach dem Maße der hieraus erwachsenden Vortheile die Steuerlast vertheilen, also die Steuer gewissermaßen als Prämie für die staatliche Versicherung des Vermögens behandeln wollen. Die ganze Theorie beruht aber, um von der Ableitung aus einem unrichtigen Staatsbegriffe abzusehen, auf unzutreffenden und unerfüllbaren Voraussetzungen.

Der Staat bietet jedem Einzelnen dieselben Daseinsbedingungen und die gleiche Möglichkeit der Benutzung seiner Einrichtungen zum eigenen Vortheile. Machen auch die Einzelnen hiervon einen sehr ungleichen Gebrauch, so bestehen doch der Staat und seine Einrichtungen im gemeinsamen Interesse Aller und seine Aufwendungen werden dadurch nicht geringer, daß sich die Einzelnen die gebotenen Vortheile in ungleichem Maße aneignen. In welchem Umfange die Einzelnen von dem Staate und seinen Einrichtungen Vortheile gezogen haben und künftig genießen werden, läßt sich überhaupt nicht erkennen und noch weniger wäre es möglich, den Werth der Vortheile mit einem zur Abgeltung der Steuerleistungen geeigneten Maße zu messen oder gar in Geld auszudrücken.

Kann hiernach das Interesse nicht als allgemeiner und alleiniger Maßstab und überhaupt nicht als Maßstab der Steuervertheilung dienen, so darf es aber doch keineswegs ganz unberücksichtigt bleiben. Im Gegentheile!

Das Interesse der Einzelnen an einem Gemeinwesen und seinen Einrichtungen ist überall nach Art und Umfang höchst verschieden. Wer einem Gemeinwesen nur für seine Person angehört, hat nur ein persönliches, Wer aber zu dem Gemeinwesen überhaupt nicht in dem Verhältnisse persönlicher Zugehörigkeit steht, sondern nur mit dem Gemeinwesen verbundene Vermögen- oder Erwerbzwecke verfolgt, lediglich ein sachliches oder wirthschaftliches Interesse; Wer dem Gemeinwesen zugleich für seine Person und nach sachlichen oder wirthschaftlichen Rücksichten angehört, hat ein mehrfaches Interesse. Die Grade des sachlichen und des wirthschaftlichen Interesses stufen sich in der verschiedensten Weise ab; das Interesse reicht hier von den lockersten wirthschaftlichen Beziehungen bis zur engsten Besitz- und Erwerbsverknüpfung mit dem Gemeinwesen.

Diese Verschiedenheiten der Interessen auch bei Vertheilung der Steuerlasten zu berücksichtigen, liegt nicht nur ungemein nahe, sondern ist geradezu eine Forderung ausgleichender Gerechtigkeit. Wenn ein Gemeinwesen für einzelne Klassen seiner Angehörigen — im weitesten

Sinne der persönlichen, sachlichen oder wirthschaftlichen Angehörigkeit — erhebliche, ausschließlich oder in stark überwiegendem Maße diesen Einzelnen zum Vortheile gereichende Aufwendungen macht, so ist es ein Gebot der Gerechtigkeit, die bevorzugten Klassen an der Aufbringung der Kosten zunächst in möglichst weitem Umfange durch die als *Entgelte* erscheinenden Abgaben (Gebühren, Beiträge), im Uebrigen aber durch besondere steuerliche Belastung zu betheiligen. Hierbei handelt es sich keineswegs um *zahlenmäßige Abgeltung* gebotener Vortheile. Das Interesse nach den Rücksichten von *Leistung und Gegenleistung* zu behandeln, führt nur zu Mißverständnissen. Das Interesse kann und soll *nicht* einen *Maßstab* für die Vertheilung der Steuerlast, sondern nur einen *mitbestimmenden Grund* für die Art der Vertheilung und die Steuerbemessung bilden. Nach diesen Richtungen hin ist die Berücksichtigung des Interesses nicht nur möglich, sondern auch geboten.

Diese Grundsätze beanspruchen gleiche Geltung sowohl für die *staatliche* als auch für die *kommunale* Besteuerung. Wenn hier neuerdings eine Trennung versucht, die Berücksichtigung des Interesses für die kommunale Besteuerung gefordert, dagegen für die staatliche Besteuerung ausgeschlossen wird, so wird hiermit die Auffassung, als ob die Berücksichtigung des Interesses mit dem Steuerbegriffe unvereinbar sei, grundsätzlich verlassen. Der Steuerbegriff ist aber überall derselbe; wenn die Berücksichtigung des Interesses im Bereiche der kommunalen Besteuerung begrifflich gestattet ist, so kann für die staatliche Besteuerung nicht das Gegentheil gelten. Jener Unterscheidung fehlt es aber auch an innerer Berechtigung. Wenn darauf hingewiesen wird, daß Grundbesitz und örtlicher Gewerbebetrieb mit der Gemeinde untrennbar, „auf Gedeih' und Verderb", verbunden sind, so trifft dies nicht minder für den Staat zu; insbesondere bildet der Grundbesitz ebenso einen Theil des Staats- wie des Gemeindegebietes. Zwar lassen sich in dem kleineren Gemeindebezirke das Maß der Aufwendungen für bestimmte Zwecke und der Umfang der hiermit gebotenen Vortheile vielleicht besser übersehen, niemals aber in solchem Grade, daß das Interesse als *Maßstab* der Besteuerung dienen könnte. Soweit das Interesse sich zahlenmäßig berechnen läßt, würden Gebühren und Beiträge die gebotenen Mittel der Abgeltung sein. Im Uebrigen kann aber auch im Bereiche der kommunalen Besteuerung das Interesse nur als mitbestimmender Grund für Art und Höhe der Besteuerung in Betracht kommen. Jedenfalls können die größeren Schwierigkeiten bei der

staatlichen Besteuerung keinen Grund bilden, um hier die grundsätzliche Ausschließung der Berücksichtigung des Interesses zu rechtfertigen.

§ 7.

Den Gegensatz zu der Interessetheorie bildet die jetzt in Deutschland herrschende Lehre der Besteuerung nach der *Leistungsfähigkeit*, vielfach als *Opfertheorie* bezeichnet. Je größer die Menge der dem Einzelnen zur Verfügung stehenden wirthschaftlichen Güter ist, desto stärker sind seine wirthschaftliche Leistungsfähigkeit und seine Steuerkraft. Der Einzelne soll sich also nach dem *Maße seiner Leistungsfähigkeit und Steuerkraft* an der Aufbringung des Steuerbedarfes betheiligen, so daß Jeder dem Staate ein seiner persönlichen Leistungsfähigkeit und Steuerkraft entsprechendes und deshalb von *Allen gleichmäßig empfundenes Opfer* bringt.

Es ist zweifellos zutreffend, daß die wirthschaftliche Leistungsfähigkeit einen brauchbaren Maßstab für eine gerechte Vertheilung des Steuerbedarfes darstellt. Entspringt das Besteuerungsrecht des Staates aus der Nothwendigkeit, die zu seiner Fortdauer und zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel zu beschaffen, so erscheinen die Schonung der wirthschaftlich Schwächeren und die höhere Belastung der wirthschaftlich Stärkeren als unabweisbare Folgen. Der Staat würde selbst seinen Fortbestand gefährden und seine Aufgaben in das Gegentheil verkehren, wenn er die wirthschaftlich Schwächeren, also die stets überwiegende Zahl seiner Angehörigen, durch steuerliche Belastung zu Grunde richten müßte; die höhere Betheiligung der wirthschaftlich Stärkeren an der Aufbringung des Steuerbedarfes bildet also einen *nothwendigen* Ausgleich.

Wer aber behaupten wollte, daß die Leistungsfähigkeit den *allgemeinen und alleinigen* Maßstab der Besteuerung darstellen müsse, würde sich einer eben solchen Einseitigkeit und Uebertreibung schuldig machen, wie die Vertreter der reinen Interessetheorie.

Nimmt man als das Nächstliegende an, daß sich die Leistungsfähigkeit im Besitze irgend einer Art von Sachgütern (Einkommen, Ertrag, Vermögen) äußert, so entsteht die weitere Frage, an welchem Punkte die Scheidegrenze zwischen leistungs- und nicht leistungsfähigem Besitze liegen soll. Diese Frage würde sich für diejenigen, welche gar nichts haben, von selbst nach dem alten Spruche. beantworten: „Wo nichts ist, hat der Kaiser sein Recht verloren“. Aber solche, die gar nichts haben, giebt es wenigstens in den Staaten nicht, welche durch

Armenfürsorge Schutz vor dem Hungertode gewähren. Auch der Bettler und der aus öffentlichen Mitteln oder durch Privatwohlthätigkeit Unterstützte haben wenigstens den nothdürftigen Unterhalt zum Leben. Es liegt auf der Hand und ist bereits oben angedeutet, daß nicht nur diese, sondern überhaupt alle wirthschaftlich Schwachen in weitestem Umfange mit solchen Steuerformen verschont werden müssen, welche ohne Gefährdung ihrer Existenz oder wenigstens ohne empfindlichen Druck ihnen gegenüber nicht zur Anwendung gebracht werden können. Aber dies berührt nur die Form der Besteuerung. Die Frage nach der Grenzlinie zwischen leistungs- und nicht leistungsfähigem Besitze bleibt offen und diese Grenzlinie läßt sich überhaupt nicht allgemein, sondern nur für bestimmte einzelne Formen des Besitzes, und auch hier nur willkürlich bestimmen.

Je höher die Grenze gezogen wird, desto weiter entfernt sich die Steuervertheilung von den obersten Besteuerungsgrundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit. Eine Besteuerung, die den mehr oder weniger überwiegenden Theil der Staatsangehörigen in jeder Form frei ließe und nur den kleineren Theil, diesen aber um so höher belastete, würde nicht allgemein und gleichmäßig, sondern das Gegentheil von beiden sein.

Auch mit dem Rechtsgrunde des staatlichen Besteuerungsrechtes würde ein solcher Zustand nicht mehr im Einklange stehen. Die Staatsangehörigkeit verpflichtet zwar zur Betheiligung an der Aufbringung des Steuerbedarfes, aber nicht zu einer der Enteignung (Konfiskation) gleichkommenden Belastung. Wenn der Staat, um seinen Aufgaben gerecht zu werden, die wirthschaftlich Schwächeren schonen muß, so darf er auch die steuerliche Belastung der wirthschaftlich Stärkeren nicht in eine thatsächliche Enteignung ausarten lassen, und zwar um so weniger, als er hiermit seinen Fortbestand selbst gefährden würde.

Die Möglichkeit einer thatsächlichen Enteignung des Besitzes ist aber mit der Uebertreibung der Lehre von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nothwendig verbunden. Der Steuerbedarf ist in allen heutigen Kulturstaaten so groß, daß die ausschließliche Aufbringung nach der sich im Besitze ausprägenden persönlichen (individuellen) Leistungsfähigkeit schon an der unteren Grenze einen unerträglichen Steuerdruck verursachen und mit der fortgesetzten Steigerung der Belastung nach oben hin eine sich mehr und mehr der Enteignung nähernde und schließlich wirklich in thatsächliche Enteignung übergehende Besteuerung zur Folge haben müßte. Dies zeigt sich mit

besonderer Deutlichkeit bei der Forderung der Anwendung eines in unbegrenzter Steigerung fortschreitenden Steuerfußes (Progression) für die Einkommensbesteuerung (§ 84).

Es bedarf hier nur der kurzen Hinweisung, daß eine zur Enteignung führende Ausartung der Besteuerung von einer gewissen Grenze ab den Erwerbtrieb vernichten, die Bildung größerer Vermögen verhindern und einen alsbald in Rückschritt übergehenden Stillstand des wirthschaftlichen Lebens und des ganzen Kulturzustandes zur Folge haben würde. Hiermit wäre die Umwandlung des heutigen Kulturstaates in den Staat der Unkultur — das sozialistische Staatswesen — angebahnt.

§ 8.

Die wissenschaftliche Steuerlehre gelangt gar leicht zu Anforderungen, welche einseitig und übertrieben und selbst, soweit sie an sich berechtigt, praktisch doch nur in beschränktem Maße durchführbar sind. Dies zeigt sich besonders in den beiden erörterten Schulmeinungen, von denen noch jetzt die Interessetheorie in Frankreich stark überwiegt, die Opfertheorie aber in Deutschland fast ausschließlich herrscht. Hierbei pflegen die beiden Richtungen gegenseitig als unvereinbare Gegensätze behandelt zu werden.

Die praktische Steuerpolitik läßt sich überall von anderen Anschauungen leiten. Es giebt wohl keinen Staat, in welchem die eine oder die andere Richtung in voller Reinheit durchgeführt wäre; überall ist auf eine gesunde Mischung Bedacht genommen, welche auch, wenngleich noch in etwas unklarer Weise, schon von Adam Smith vertreten worden ist. Er stellte als die erste seiner vier Steuerregeln die Forderung auf:

> „Die Bürger eines jeden Staates sollten zur Bestreitung der Staatslasten in möglichst genauem Verhältnisse zu ihrer Leistungsfähigkeit beitragen, d. h. im Verhältniß zu dem Einkommen, das sie unter dem Schutze des Staates genießen. Die Kosten einer Regierung verhalten sich zu den Individuen eines großen Staates wie die Verwaltungskosten eines großen, mehreren Eigenthümern gehörigen Gutes zu diesen, von denen ein Jeder nach Maßgabe seines Interessenantheils an dem Gute beisteuern muß. Die Beachtung oder Nichtbeachtung dieser Grundregel bildet die s. g. Gleichheit oder Ungleichheit der Besteuerung.“[1])

[1]) Adam Smith, Natur und Ursachen des Volkswohlstandes; nach der Uebersetzung von Löwenthal (Berlin bei Elwin Staude 1879) Bd. II S. 338.

Soviel auch über die Bedeutung dieser Regel gestritten worden ist, jedenfalls ist klar, daß der Verfasser Leistungsfähigkeit und Interesse bei der Steuervertheilung nicht als unvereinbare Gegensätze behandeln, sondern beides berücksichtigen will.

Auf wesentlich demselben Standpunkte befindet sich auch das Preuß. Allgemeine Landrecht, wenn es im § 2 Th. II Tit. 14 bestimmt:

> „Dem Besteuerungsrechte als einem Hoheitsrechte des Staates (Tit. 13 § 15) sind alle diejenigen unterworfen, die für ihre Person, Vermögen oder Gewerbe den Schutz des Staates genießen."

Wenn hier mit der Hinweisung auf den Genuß des Staatsschutzes für Person, Vermögen und Gewerbe auf der einen Seite das Interesse als Grund der Besteuerung angeführt wird, so stellt auf der anderen Seite die Bezeichnung als Hoheitsrecht, d. h. als „das Recht, zur Bestreitung der Staatsbedürfnisse das Privatvermögen, die Personen, ihre Gewerbe, Produkte oder Konsumtion mit Abgaben zu belegen" (§ 15 Th. II Tit. 13 des Allgemeinen Landrechtes), das uneingeschränkte, einseitige Besteuerungsrecht des Staates außer Zweifel; zugleich läßt die Gegenüberstellung von Privatvermögen, Personen und Gewerben auf der einen, Produktion und Konsumtion auf der anderen Seite die Absicht einer Mischung von Steuern theils mit, theils ohne Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit deutlich erkennen.

Eine solche Mischung ist und bleibt auch stets das einzig richtige und praktisch durchführbare Ziel. Zur Erreichung dieses Zieles bedarf es eines Steuersystemes, dessen einzelne Glieder, unter Beobachtung der Anforderungen der Gerechtigkeit und gleichzeitiger Berücksichtigung von Leistungsfähigkeit und Interesse, sich gegenseitig ergänzen und ein harmonisches Ganzes bilden (§§ 11 ff.).

2. Sonstige Regeln.

§ 9.

Bei ihrer Bedeutung für die Ausgestaltung der Steuerlehre lassen sich die bekannten vier Steuerregeln Adam Smith's hier nicht füglich übergehen. Die erste dieser Regeln ist bereits oben (§ 8) wiedergegeben worden. Ihr schließen sich als weitere Anforderungen an: die Bestimmtheit der Steuer, die Bequemlichkeit der Entrichtung und die Billigkeit der Erhebung.

Erst in neuerer Zeit ist die Erkenntniß der Unvollkommenheit dieser Regeln zum Durchbruch gekommen.

Die erste Regel läßt nicht erkennen, wie und inwieweit Leistungsfähigkeit und Interesse neben einander berücksichtigt werden sollen; diese Frage kann nur in der Ausgestaltung eines geordneten Steuersystemes (§§ 11 ff.) ihre Lösung finden.

Die zweite Regel, welche mit der Anforderung der *Bestimmtheit* der Steuer jeder willkürlichen Feststellung der einzelnen Steuerforderungen vorbeugen soll, ist gewiß für alle Zeiten richtig, läßt aber nicht ersehen, auf welchem Wege oder mit welchen Mitteln die Bestimmtheit gesichert werden soll. Das Verlangen nach Bestimmtheit wird richtiger durch die Forderung der *Gesetzmäßigkeit* ersetzt. Das gesammte Steuerwesen eines Staates soll auf *gesetzlicher* Grundlage beruhen, so daß die verschiedenen Steuerarten und die allgemeinen Grundsätze über Entstehung und Umfang der Steuerpflicht von vornherein feststehen und die Steuerforderungen im Einzelnen sich entweder unmittelbar hieraus ergeben, oder nach Maßgabe der gesetzlichen Einrichtungen in einer die *Willkür ausschließenden* Weise zur Feststellung gelangen [1]).

Die weiteren Regeln der *Bequemlichkeit* der Entrichtung und der *Billigkeit* der Erhebung erscheinen als einfache Forderungen der Zweckmäßigkeit, denen sich nach ähnlichen Rücksichten noch manche andere Grundsätze anreihen ließen. Eine erschöpfende Behandlung solcher, sich nicht auf das steuerliche Gebiet beschränkender und mit den Verwaltungseinrichtungen der einzelnen Staaten zusammenhängender Zweckmäßigkeitsregeln ist weder möglich noch nothwendig.

§ 10.

Den vielfach als besondere Steuerregeln aufgestellten Anforderungen der *Zulänglichkeit* („Ausreichendheit") und der *Beweglichkeit* ist bereits an anderer Stelle (§ 4) Erwähnung geschehen.

Als praktisch beachtenswerth erscheint der auf alter Erfahrung beruhende Satz, welcher in der paradoxen Fassung, daß *jede alte Steuer gut, jede neue schlecht* sei, einen gesunden Kern enthält. Die Erfahrung lehrt, wie sich Gewohnheit und Verkehr oft auch mit

---

[1]) Dieser heute fast selbstverständlich erscheinenden Anforderung widerspricht in auffälliger Weise z. B. die Bestimmung im Art. 23 des Bayerischen Gewerbesteuergesetzes vom 9. Juni 1899, wonach gewerbliche Unternehmungen von außergewöhnlicher Ausdehnung und wesentlich abweichendem Geschäftsverfahren mit einer nach dem Geschäftsumfange steigenden Normalanlage zu belegen sind, welche unter Hinzurechnung der Betriebsanlage nicht unter einem halben Prozent und nicht über drei Prozent des Geschäftsumsatzes betragen soll (Waarenhausbesteuerung — § 158 C 1).

Mängeln der Besteuerung abfinden, so daß z. B. sogar drückende, unveränderliche Grundsteuern durch fortschreitende Beeinflussung der Gutspreise schließlich wie Reallasten wirken und getragen werden (§ 147). Dagegen pflegen bei Einführung neuer Steuern die fast jeder Steuer anhaftenden Unvollkommenheiten für eine längere Uebergangszeit drückend empfunden zu werden. So wenig diese Erfahrung die Vornahme nothwendiger Umgestaltungen im Steuerwesen auszuschließen geeignet ist, so kann sie doch als Fingerzeig für die Unterlassung solcher Neuerungen dienen, welche nicht durch überwiegende Gründe der Nothwendigkeit oder Zweckmäßigkeit geboten sind.

Endlich sei hier noch auf die Unzuträglichkeiten hingewiesen, welche die Verquickung *fremder* Zwecke mit der steuerlichen Belastung nach sich ziehen kann. Es ist keineswegs ausgeschlossen, mit der Besteuerung zugleich solche *Nebenzwecke* zu verfolgen, welche das Wesen der Steuer nicht beeinträchtigen. Beispiele hierfür sind die zugleich von Rücksichten der Handelspolitik geleiteten Zollvorschriften, insbesondere die zugleich als Schutzzölle wirkenden Finanzzölle (§ 18); ferner gewisse, zugleich auf Einschränkungen im öffentlichen Interesse abzielende Aufwandsteuern, wie Hunde- und Lustbarkeitsteuern (§ 17 III); endlich die Wandergewerbesteuer, welche die Verbindung mit dem polizeilichen Nebenzwecke einer Einschränkung der Wandergewerbebetriebe unbedenklich ertragen kann, so lange die steuerliche Belastung nicht wie ein Verbot des Wandergewerbes wirkt.

Unzulässig ist es dagegen, mittelst der Besteuerung *fremde* Zwecke als *Hauptzwecke* zu verfolgen. Dies widerspricht schon dem Begriffe und Wesen der Steuer (§ 4). Solche Abgaben, welche in der Form von Steuern *nicht steuerlichen* Zwecken dienen, also ihrem Hauptzwecke nach *nicht* zur Aufbringung des Steuerbedarfes nach den Grundsätzen der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit bestimmt sein sollen, sind eben in Wirklichkeit *keine Steuern*. Dann dürfen sie aber auch nicht in das steuerliche Gewand gekleidet, sondern müssen nach anderen, ihrem Hauptzwecke entsprechenden Rücksichten behandelt werden. Die Form der Steuer darf nicht gewählt werden, um den fremden Hauptzweck zu verbergen und auf einem Umwege Wirkungen zu erzielen, die sich aus irgend welchen Gründen auf dem geraden Wege nicht erreichen lassen (§ 25).

Insbesondere dürfen die Steuern nicht als Mittel dienen, um neue Verkehrsformen zu unterdrücken und einzelne Kreise gegen die Folgen eines von ihnen als unbequem oder nachtheilig empfundenen

Wettbewerbes zu schützen. Mit der Forderung, daß Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit die oberste Richtschnur bilden sollen, würde eine solche Handhabung des Besteuerungsrechtes nicht vereinbar sein (§ 158 C).

B. Das Steuersystem.

1. Die Nothwendigkeit eines Systemes.

§ 11.

Den gesammten Steuerbedarf durch eine einzige, den Anforderungen der Gerechtigkeit entsprechende Steuer aufzubringen, wird stets ein nie erreichbares, aber auch keineswegs erstrebenswerthes Ziel bleiben. Die Vorstellung von der Vortrefflichkeit einer einzigen Steuer (impôt unique), welche die Anhänger der physiokratischen Lehre in Frankreich beherrschte und beim Ausgange des 18. Jahrhunderts zu der unerfüllbaren Forderung der Aufbringung des ganzen Steuerbedarfes durch die Grundsteuer allein bestimmte, ist für alle Zeiten abzuweisen.

Ist es bei der Höhe des Steuerbedarfes schon ausgeschlossen, den ganzen Bedarf nach der sich im Besitze ausprägenden individuellen Leistungsfähigkeit aufzubringen (§ 7), so ist es vollends unmöglich, dieses Ziel mittelst einer Steuer, etwa auf das als vollkommenster Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit geltende Einkommen, zu erreichen.

Eine Mehrheit von Steuern hat aber auch ihre besonderen praktischen Vorzüge. Einestheils wird hierdurch die Wirkung der einer jeden Steuer nothwendig anhaftenden Unvollkommenheiten wesentlich eingeschränkt; anderentheils wird die Tragung der Steuerlast für die Einzelnen durch Theilung erleichtert, nicht bloß in der Vorstellung und Empfindung, sondern vor allem auch durch die bei gewissen Steuerarten gegebene Behandlung der Steuern als Produktions- oder Betriebskosten.

Die hiernach ebenso nothwendige wie zweckmäßige Mehrheit soll aber nicht eine zufällige und planlose Mischung von Steuern, sondern ein System sein, dessen verschiedene Glieder (Steuerformen, -arten) sich zu einem planmäßigen, einheitlichen Ganzen vereinigen.

Dies kann nur geschehen, indem bei der Zusammensetzung des Systemes den obersten Besteuerungsregeln der Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit der Belastung dahin Rechnung getragen wird, daß ein Jeder im Ganzen einen seiner Leistungsfähigkeit und seinem besonderen Interesse entsprechenden Beitrag zu den Steuerlasten entrichtet. Das

System muß also verschiedene, die Erreichung dieses Zieles ermöglichende Steuerformen umfassen.

Die nothwendige Voraussetzung eines Steuersystemes ist ein richtiger Ausgleich zwischen jenen beiden obersten Regeln. Diese würden, wenn man die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach dem allgemeinen und alleinigen Maßstabe der individuellen Leistungsfähigkeit bemessen wollte, einen unvereinbaren Gegensatz bilden. Denn die individuelle Leistungsfähigkeit läßt sich nur nach dem Besitze von Sachgütern bemessen, und die Zahl der Steuerträger, welche hiernach leistungsfähig, d. h. ohne empfindliche Benachtheiligung ihrer Wirthschaftsführung zur Aufopferung eines irgend wesentlichen Theiles dieser Güter im Stande sein würden, ist überall so gering, daß von einer Allgemeinheit der Besteuerung nicht mehr die Rede sein könnte (§ 7). Das Verlangen nach Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit bedarf also einer Einschränkung.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit kann neben dem Grundsatze der Allgemeinheit an die Spitze des ganzen Steuersystemes gestellt werden, aber nur in der negativen Fassung: Niemand soll durch Art und Höhe der steuerlichen Belastung in seiner wirthschaftlichen Existenz gefährdet oder in übermäßiger oder ungleichmäßiger Weise getroffen werden!

Hierüber hinaus ist eine Berücksichtigung der sich im Besitze ausdrückenden individuellen Leistungsfähigkeit auch nur bei den an den Besitz anknüpfenden Steuerformen möglich. Hier muß die Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit verlangt werden. Soweit sich aber andere Steuerformen bieten, welche, unter Vermeidung eines unbilligen Steuerdruckes, die allgemeine Betheiligung an der Aufbringung des Steuerbedarfes gestatten, muß hiervon in dem durch die Höhe des Steuerbedarfes gebotenen Umfange Gebrauch gemacht werden.

Hiermit gelangt man zu dem Gegensatze der direkten und der indirekten Steuern und dieser Gegensatz bedarf der Klarstellung, bevor sich die Zusammensetzung des Steuersystemes erörtern läßt.

2. Der Gegensatz von direkten und indirekten Steuern.

§ 12.

Die Unterscheidung von direkten und indirekten Steuern ist etwa mit dem Beginne des 19. Jahrhunderts aus der älteren finanzwissenschaftlichen Lehre, besonders der physiokratischen Schule, in die Praxis

übergegangen, um zu einer immer schärfer ausgeprägten systematischen Ausgestaltung des Steuerwesens benutzt zu werden. Seitdem haben sich die Versuche einer wissenschaftlichen Begründung der Unterscheidung bis zur Gegenwart fortgesetzt, ohne zu einem allseitigen oder auch nur überwiegenden Einverständnisse geführt zu haben. In neuerer Zeit wird sogar von Einzelnen befürwortet, die ganze Unterscheidung als wissenschaftlich unhaltbar preiszugeben und bei der Eintheilung der Steuern ganz neue Bahnen zu verfolgen.

Solche Bestrebungen würden, selbst wenn sie größere Berechtigung hätten, unfruchtbar bleiben, so lange die Praxis mit solcher Zähigkeit an der überkommenen Eintheilung als Grundlage des Systemes festhält. Der Gegensatz von direkten und indirekten Steuern beherrscht gegenwärtig nicht nur in Deutschland, sondern auch in den meisten anderen Europäischen Staaten die Steuergesetzgebung, das Etats- und Rechnungswesen und die Verwaltungseinrichtungen in solchem Grade, daß ein Preisgeben der Unterscheidung in der Praxis nicht erwartet werden darf. Es ist auch wohl von vornherein anzunehmen, daß es einer so alten wissenschaftlichen, von der Praxis übernommenen und fortgebildeten Unterscheidung nicht an innerer Berechtigung fehlt.

A. Die älteste Lehre fand in Anknüpfung an die äußerliche Bezeichnung das unterscheidende Merkmal von direkten und indirekten Steuern in der unmittelbaren oder mittelbaren Tragung der Steuerlast. Man unterschied zwischen denjenigen Steuern, welche von den Pflichtigen als eigene Last getragen würden oder nach den bei ihrer Auferlegung verfolgten Zwecken getragen werden sollten, als den direkten, und denjenigen Steuern, bei welchen eine Abwälzung der Steuerlast von den Pflichtigen auf andere Personen thatsächlich erfolgte oder vorausgesetzt wurde, als den indirekten Steuern. Hiernach würde das Zusammentreffen von Steuerpflicht und Steuertragung das Kennzeichen der direkten Steuern sein, während bei den indirekten Steuern Steuerzahler und Steuerträger verschiedene Personen sein würden. Im Zusammenhange hiermit wurde eine umfassende Lehre von der Steuerab-, -rück-, -weiterwälzung und dergl. ausgebildet, welche schließlich in unwissenschaftliche Spielerei ausartete.

Der hier gewählte Unterscheidungsgrund trifft nicht die Sache, weil sich die Abwälzung der Steuern keineswegs nach allgemeinen Regeln bestimmen läßt. Ob der Pflichtige beabsichtigt und im Stande ist, die ihm in Form einer bestimmten Steuer auferlegte Last thatsächlich in irgend einer Weise auf andere Personen zu übertragen, hängt mehr

oder weniger von zufälligen Umständen ab. Dies kann bei fast allen Steuern unter günstigen Umständen geschehen, unter ungünstigen ausgeschlossen sein. So werden z. B. bei den doch allgemein als direkte Steuern anerkannten Ertragsteuern (§§ 29, 143 ff.) die Gewerbetreibenden durchweg die von ihnen zu entrichtenden Gewerbesteuern als Betriebskosten behandeln und hiermit auf die Käufer abzuwälzen suchen; in ähnlicher Weise wird der Hausbesitzer bald mit, bald ohne Erfolg bestrebt sein, die Gebäudesteuer durch entsprechende Bemessung der Miethen wieder aufzubringen. Umgekehrt muß z. B. Jeder, der nicht für eigenen Gewerbebetrieb zollpflichtige Gegenstände einführt, den Zoll selbst tragen und das Gleiche gilt für die von Gewerbetreibenden entrichteten Zölle und Verbrauchsteuern (§ 17 I) hinsichtlich der selbstverbrauchten Gegenstände ihres Betriebes; ebenso für die in Form des Stempels erhobenen Verkehrsteuern (§ 17 II), soweit sie nicht als gewerbliche u. s. w. Betriebskosten behandelt werden können.

In der That findet auch die Eintheilung nach der Möglichkeit der Uebertragung der Steuerlast wenigstens in Deutschland nur noch eine geringe Zahl von Anhängern.

B. Eine zweite Hauptgruppe will nach dem *Gegenstande der Besteuerung* unterscheiden, und zwar die Einen zwischen *Bestehendem* und *Geschehendem* (Handlungen), die Anderen zwischen *dauernden* Dingen oder Zuständen und *vorübergehenden*, nicht mit einer bestimmten Person dauernd verbundenen Vorgängen.

Wer das Bestehende als Gegenstand der direkten und das Geschehende als Gegenstand der indirekten Besteuerung erachtet, verkennt auf der einen Seite, daß das Bestehende vielfach, z. B. stets beim Gewerbebetriebe, eine ununterbrochene Kette von Geschehnissen darstellt, auf der anderen Seite, daß der Gegensatz weder erschöpfend noch überall in folgerichtiger Weise durchzuführen ist. So kann z. B., wie bei den Zöllen, die Steuerpflichtigkeit an das bloße Innehaben eines Gegenstandes, welches weder Bestehendes noch Geschehendes darstellt, geknüpft werden. Ferner würde z. B. der Mieth- und Pachtstempel, je nachdem er an die Vertragsschließung (Beurkundung), also an etwas Geschehendes, oder an den thatsächlichen Zustand, als etwas Bestehendes, geknüpft ist (vergl. Nr. 48 des Stempeltarifes zum Preuß. Stempelsteuergesetze vom 31. Juli 1895), bald als indirekte, bald als direkte Steuer erscheinen.

Richtiger ist der Gegensatz von dauernden Dingen oder Zuständen und vorübergehenden Vorgängen; diese werden von den indirekten, jene

von den direkten Steuern getroffen. Hieraus ergiebt sich die Bezeichnung der direkten als Kataster- und die der indirekten als Tarifsteuern; die direkten Steuern werden auf Grund dauernder Dinge und Zustände in fortgesetzter Weise von denselben Pflichtigen unter Fortführung namentlicher Verzeichnisse (Kataster) erhoben, während die indirekten Steuern nach vorübergehenden, nicht mit einer bestimmten Person dauernd verbundenen Vorgängen, also nach objektiven, von der Person der Pflichtigen ganz absehenden Tarifen bemessen werden.

Dieser Eintheilungsgrund ist zwar nicht gerade unzutreffend, aber doch nur an äußerliche, das Wesen der Sache nicht berührende Merkmale geknüpft.

C. Eine ältere Unterscheidung der direkten als der Produktion- (Ertrag-, Einkommen-, Vermögen-) und der indirekten als der Konsumtion- (Aufwand-, Verbrauch-, Gebrauch-)steuern bildet die Ueberleitung zu einer neueren, an die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit anknüpfenden Begriffsbestimmung. Hiernach sollen diejenigen Steuern, bei welchen eine unmittelbare Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit erfolgt, direkte, diejenigen aber, bei welchen nur mittelbar aus irgend welchen einzelnen wirthschaftlichen Vorgängen ein Rückschluß auf die Leistungsfähigkeit gemacht wird, indirekte Steuern sein. Diese, die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit als Merkmal benutzende Unterscheidung bedeutet, wie sich in Folgendem zeigen wird, einen wesentlichen Fortschritt in der richtigen Erkennung des inneren Unterscheidungsgrundes. Nur trifft es nicht zu, daß bei den indirekten Steuern überhaupt irgend ein Rückschluß auf die Leistungsfähigkeit geschähe. Das ist eine unhaltbare Fiktion, die nur dazu dient, den Grundsatz der ausschließlichen Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit auch für den Bereich der indirekten Besteuerung aufrecht zu erhalten. In Wirklichkeit kann aus den Vorgängen, welche zur Anknüpfung indirekter Steuerformen dienen, also bei Zöllen, Verbrauch-, Verkehrsteuern u. s. w., nicht der geringste Rückschluß auf Leistungsfähigkeit gemacht werden; unter gleichen objektiven Voraussetzungen werden Arme, Wohlhabende und Reiche ohne jede Unterscheidung getroffen.

§ 13.

Die Versuche, für den Gegensatz der direkten und der indirekten Steuern einen zutreffenden inneren Grund zu finden, müssen erfolglos bleiben, so lange die Berücksichtigung der persönlichen (individuellen)

Person als Empfänger von Einkommen oder als Inhaber von Ertragsquellen oder von Vermögen. Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit kann, soweit zugleich das Interesse einen mitbestimmenden Grund der Besteuerung bildet, eingeschränkt werden, darf aber niemals ganz unterbleiben.

Den direkten Steuern fällt hiernach im Systeme die Aufgabe zu, den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auf den Grundlagen der persönlichen Leistungsfähigkeit und des besonderen Interesses zu verwirklichen.

Mittelst der indirekten Steuern dagegen muß die Forderung der Allgemeinheit der Besteuerung erfüllt werden, indem derjenige Theil des Steuerbedarfes, welcher durch direkte Steuern nicht beschafft werden kann, von allen, nach ihren persönlichen, sachlichen oder wirthschaftlichen Beziehungen zum Staate an den Steuerlasten zu Betheiligenden ohne Rücksicht auf ihre persönliche Leistungsfähigkeit aufgebracht wird. Dasselbe Gebot der Nothwendigkeit, welches das Recht des Staates zur Erhebung von öffentlichen Abgaben überhaupt und von Steuern insbesondere begründet (§ 1), rechtfertigt auch die Erhebung indirekter Steuern. Hier ist das allgemeine Interesse an der Erhaltung des Staates und seiner Einrichtungen entscheidend; daneben kann auch das besondere Interesse Einzelner an bestimmten Staatseinrichtungen in zweiter Linie in Betracht kommen (s. g. Verkehrsteuern — § 25). Dagegen ist für die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit überhaupt kein Raum, weil sich die Besteuerung gar nicht an die Person knüpft. Hiermit ist aber keineswegs jegliche Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ausgeschlossen.

Die Anwendung solcher Steuerformen, welche in ihren Wirkungen die Voraussetzungen des wirthschaftlichen Wohlbefindens ganzer Klassen der Bevölkerung untergraben würden, verbietet sich als eine den Staatszwecken widersprechende Maßnahme von selbst. Der Staat muß vielmehr geeignete, von solchen nachtheiligen Wirkungen freie Steuerformen auswählen und dies kann namentlich durch Anknüpfung an wirthschaftliche Vorgänge in einwandfreier Weise geschehen (§ 17). Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit zeigt sich hier also in der Auswahl richtiger Steuerformen. Im Gegensatze zu den direkten Steuern wird nicht die persönliche Leistungsfähigkeit gewürdigt, sondern es ist nur Vorsorge zu treffen, daß durch die Art und Höhe der indirekten Steuerformen sowie durch ihre Rückwirkungen auf den wirthschaftlichen Verkehr im Ganzen und insbesondere auch für die weniger bemittelten

Klassen der Bevölkerung kein unbilliger oder übermäßiger Druck entsteht.

Wenn sich auf diese Weise die beiden Gruppen im Systeme gegenseitig ergänzen, um in ihrer Vereinigung die Aufbringung des gesammten Steuerbedarfes nach den Grundsätzen der Gerechtigkeit zu ermöglichen, so ist es eine müßige Frage, worin die Vorzüge und die Nachtheile einer jeden Gruppe im Vergleiche mit einander bestehen, und ob sich die eine oder die andere in höherem Maße zur Anwendung empfiehlt. Keine Gruppe kann für sich allein die Anforderungen an eine gerechte Steuervertheilung erfüllen. Mittelst der direkten Steuern läßt sich dieses Ziel nicht erreichen, weil bei der ausschließlichen Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit die Steuerlast unter Verletzung der Forderung nach Allgemeinheit der Besteuerung nur einen verhältnißmäßig kleinen Theil der Bevölkerung treffen und trotz unerträglicher Belastung dieses Theiles der volle Steuerbedarf dennoch niemals aufgebracht werden würde. Dagegen würde bei der Beschränkung auf indirekte Steuerformen die ebenso berechtigte Forderung einer gleichmäßigen Besteuerung nach Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit und des besonderen Interesses unerfüllt bleiben. In der That liegt auch allen neuzeitlichen Gesetzgebungen der Gedanke einer einseitigen Ausbildung des Steuersystemes völlig fern; schon die Höhe des Steuerbedarfes zwingt alle Staaten, die beiden Gruppen der direkten und der indirekten Steuern neben einander zu entwickeln, und hierbei kann es sich nur um die richtige Abgrenzung gegen einander sowie um die Auswahl passender Steuerformen in jeder einzelnen Gruppe handeln.

§ 15.

Von vornherein eine zahlenmäßige Abgrenzung der Gebiete der direkten und der indirekten Steuern dahin vorzunehmen, daß je ein bestimmter Theil des Steuerbedarfes der einen und der anderen Gruppe zugewiesen würde, wäre unmöglich.

Man könnte weder von den direkten Steuern ausgehen und bestimmen wollen, welcher Bruchtheil des Steuerbedarfes nach Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit und des besonderen Interesses aufgebracht werden könnte oder sollte, so daß der übrige Theil durch indirekte Steuern zu decken wäre, noch würde das umgekehrte Verfahren möglich sein. Alle Versuche dieser Art würden auf Willkür hinauslaufen, und selbst wenn es gelingen sollte, eine für den Augenblick einigermaßen zutreffende Abgrenzung zu finden, so wäre

doch hiermit ein dauerndes Ergebniß nicht gewonnen. Denn Alles ist in ständigem Flusse, sowohl die Höhe der Steuerbedarfe, als auch die Grade der persönlichen und der allgemeinen Leistungsfähigkeit; die Erträge der verschiedenen Steuern wie die Grade der Leistungsfähigkeit schwanken stets mit dem Wechsel der wirthschaftlichen Verhältnisse.

Die wissenschaftliche Lehre hat mit den von ihr entwickelten allgemeinen Anforderungen der Gerechtigkeit den wesentlichsten Theil ihrer Aufgabe auf diesem Gebiete erfüllt und kein Kulturstaat wird sich bei der Ausgestaltung seines Steuerwesens den gestellten Anforderungen entziehen können. Dagegen dürfen bei der Abgrenzung der Gebiete der direkten und der indirekten Steuern sowie bei der Auswahl der einzelnen Steuerformen Rücksichten der praktischen Zweckmäßigkeit nicht außer Acht gelassen werden.

Die Steuersysteme sind nirgends in einem einheitlichen Gusse entstanden, sondern überall etwas geschichtlich Gewordenes und jede gesunde Steuerpolitik muß dieser geschichtlichen Entwickelung Rechnung tragen. Die einem Steuersysteme anhaftenden Fehler bloß deshalb, weil sie bisher bestanden haben, auch ferner belassen zu wollen, wäre unvernünftig. Aber es giebt gerade im Steuerwesen manche Unvollkommenheiten, die durch Gewöhnung der Steuerträger und infolge der Wirkungen des wirthschaftlichen Verkehres ihre praktische Bedeutung mehr oder weniger verloren haben und von den Steuerträgern kaum noch als Fehler empfunden werden (§ 10). Hier fehlt es also an einem praktischen Bedürfnisse zu Umgestaltungen.

Das Hauptziel praktischer Steuerpolitik muß stets die Zufriedenheit der großen Masse der Bevölkerung mit den bestehenden Einrichtungen sein. So lange solche Zufriedenheit herrscht, ist „quieta non movere“ der beste Grundsatz. Die nicht aus Gründen der Nothwendigkeit unternommene Anregung von Umgestaltungen und Neuerungen wirkt gerade auf dem Gebiete des Steuerwesens eher schädlich als nützlich.

Es ist eine unvermeidliche Folge theils der menschlichen Selbstsucht, theils der unvollkommenen Erkenntniß der staatsbürgerlichen Pflichten, daß fast Jeder diejenigen Steuern für gut oder für besser als die bestehenden hält, welche seine Person nicht treffen oder weniger belasten. Aus dem Eigennutze einzelner, sich für benachtheiligt haltender Personen oder Kreise, nicht aus der allgemeinen Ueberzeugung von der Unhaltbarkeit des Bestehenden, entspringt in der Mehrzahl der Fälle die Anregung von Neuerungen, der mit um so größerer Vorsicht

zu begegnen ist, als sich die Erreichung fremder, nicht steuerlicher Zwecke darunter zu verbergen pflegt (§ 10).

Erst bei weit- und tiefgreifender Ueberzeugung von der Unhaltbarkeit der bestehenden Steuereinrichtungen wird auf entsprechende Umgestaltungen Bedacht zu nehmen sein. Aber auch dann empfiehlt sich mehr eine vorsichtige Anknüpfung an das Bestehende, als eine fundamentale Umwälzung.

§ 16.

Bei der Zusammensetzung des Steuersystemes darf die Konkurrenz der verschiedenen, neben einander steuerberechtigten Gemeinwesen — insbesondere in Deutschland der politischen Verbände des Reiches, der Bundesstaaten und der Kommunen — nicht unberücksichtigt bleiben.

Die Wirkungen der mehrseitigen steuerlichen Belastung werden nur in der Gesammtbelastung erkannt und von den Steuerträgern empfunden. An Wen immer die Steuern entrichtet werden, an das Reich, den Staat oder einen Kommunalverband, die Steuerkraft wird stets nach der Richtung hin in Anspruch genommen, daß das Einkommen oder das Vermögen der davon unmittelbar oder mittelbar Betroffenen um den entsprechenden Betrag vermindert wird. Dies kann aber nur soweit geschehen, als die Leistungsfähigkeit — bei den direkten Steuern die persönliche, bei den indirekten die allgemeine Leistungsfähigkeit — reicht, und deshalb muß bei der Zusammensetzung des Systemes im Ganzen wie im Einzelnen der Konkurrenz der verschiedenen Steuerberechtigten sorgfältig Rechnung getragen werden.

In Deutschland hat in dieser Beziehung das Reich auf dem Gebiete der indirekten Steuern insofern Vorsorge getroffen, als es sich die Zölle und die wichtigsten Verbrauchsteuern sowie eine Reihe wichtiger Verkehrsteuern selbst vorbehalten und die staatliche und kommunale Konkurrenz auf diesem Gebiete stark beschränkt hat (§§ 23, 24, 28). Die Bundesstaaten sowie die Kommunalverbände sind daher in weit überwiegendem Maße auf die direkte Besteuerung angewiesen; hier hat sich die Reichsgesetzgebung auf Vorschriften zur Vermeidung staatlicher Doppelbesteuerung (Reichsges. vom 13. Mai 1870 — §§ 79, 80) beschränkt, ohne das staatliche und das kommunale Besteuerungsrecht weiter einzuengen.

Mit dieser reichsgesetzlichen Regelung der indirekten Besteuerung ist zwar den aus der Konkurrenz entspringenden Gefahren auf dem reichsgesetzlich geregelten Gebiete wirksam vorgebeugt. Um so größer aber sind die Schwierigkeiten, welche den Bundesstaaten und den

Kommunalverbänden aus der Nothwendigkeit erwachsen, ihren Steuerbedarf zum weitaus größten Theile durch direkte Steuern zu decken.

Das Maß der direkten Besteuerung findet seine thatsächliche Begrenzung vor allem in der Empfindung der Pflichtigen. Sobald weitere Kreise die Steuerlast für unbillig oder gar unerträglich halten, beginnt die Häufung von Versuchen der Abwehr mit gesetzlichen Mitteln, mit Gesetzesumgehung und auf ungesetzlichen Wegen. Die gesetzlichen Mittel bieten sich in der Lösung der persönlichen, sachlichen oder wirthschaftlichen Beziehungen, welche die Voraussetzungen der Steuerpflicht sind, insbesondere durch Auswanderung, Benutzung der reichsgesetzlich (Reichsges. vom 13. Mai 1870) gebotenen Handhaben, oder bei der kommunalen Besteuerung durch Verlegung des Wohnsitzes, durch Anlegung des Vermögens in anderen, der Besteuerung entzogenen Quellen oder Werthen, durch Einstellung oder Verlegung gewerblicher Thätigkeit u. s. w. Gesetzesumgehungen können in den mannigfaltigsten Formen vorkommen und lassen sich niemals ganz verhindern. Sogar gegen wirkliche Unredlichkeiten versagen die staatlichen Machtmittel, wenn in weiteren Kreisen der Steuerträger durch übermäßigen Steuerdruck das Rechtsgefühl abgestumpft wird (vergl. § 84).

Uebermäßiger Steuerdruck bedeutet stets wirthschaftlichen Rückgang und ruft politische Unzufriedenheit hervor.

Den hieraus entspringenden Gefahren sind in besonders hohem Grade die Gemeinden ausgesetzt, da sich die die kommunale Steuerpflicht begründenden persönlichen, sachlichen oder wirthschaftlichen Beziehungen viel leichter lösen lassen als die entsprechenden Beziehungen zum Staate. Ein Gemeinwesen, welches durch Uebermaß steuerlicher Belastung sich den wohlhabenden Theil seiner Angehörigen entfremdete, würde geradezu der Verarmung entgegengehen. Es ist daher eine berechtigte und dringliche Forderung der Gemeinden, auf dem Gebiete der indirekten Steuern durch die Reichsgesetzgebung weniger beschränkt zu sein, und namentlich von geeigneten Gegenständen der örtlichen Konsumtion (besonders von Wein, Bier, Branntwein) höhere Verbrauchsteuern erheben zu dürfen.

Die Regelung der staatlichen und der kommunalen Konkurrenz auf den durch die Reichsgesetzgebung offen gelassenen steuerlichen Gebieten ist Sache der Landesgesetzgebungen. Hierbei handelt es sich darum, einerseits dem Staate und den Gemeinden die Aufbringung ihrer Steuerbedarfe zu ermöglichen, andererseits die Gefahr einer übermäßigen oder ungleichmäßigen Belastung durch die staatliche und kom-

munale Besteuerung auszuschließen. Den bedeutsamsten Versuch einer solchen Regelung hat Preußen mit den Steuerreformgesetzen vom 14. Juli 1893[1]) unternommen, indem es, unter Einführung einer ausschließlich dem Staate vorbehaltenen und kommunalen Zuschlägen entzogenen Vermögensteuer, die Ertragsteuern (Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer mit Ausschluß der Wandergewerbesteuer und der Eisenbahnabgabe) ganz aus dem staatlichen Steuersysteme ausgeschieden und mit Fortsetzung der staatlichen Veranlagung den Gemeinden zur eigenen Erhebung und Verwendung überwiesen hat. Den Gemeinden ist es gestattet, die ihnen überwiesenen und staatlich veranlagten Ertragsteuern durch besondere kommunale Realsteuern vom Grundbesitze oder Gewerbebetriebe zu ersetzen[2]). Gemeindesteuern vom Einkommen dürfen, soweit es sich nicht um die Veranlagung von Theileinkommen handelt, nur auf Grund der Veranlagung zur Staatseinkommensteuer und in der Regel nur in der Form von Zuschlägen erhoben werden[3]). Die Vertheilung des kommunalen Steuerbedarfes auf die verschiedenen Arten der direkten Steuern ist durch besondere Gesetzesvorschriften geregelt[4]). Inwieweit hiermit ein richtiger Ausgleich erzielt werden kann, ist später zu erörtern (§ 37).

III. Die indirekten Steuern.

A. Uebersicht.

§ 17.

Bei der indirekten Besteuerung ist nicht die subjektive Steuerpflicht, sondern die objektive Steuerpflichtigkeit die nächste Voraussetzung; es handelt sich nicht um ein von vornherein feststehendes, nach dem Maße seiner Leistungsfähigkeit zu besteuerndes Subjekt, sondern um eine zunächst rein objektive Steuerpflichtigkeit, während die subjektive Steuerpflicht erst in zweiter Linie in Betracht kommt und für das Maß der Besteuerung niemals von Bedeutung ist.

Die sämmtlichen indirekten Steuern knüpfen sich deshalb an einen Vorgang thatsächlicher oder rechtlicher Art, aus dessen Beziehung zu einer bestimmten Person sich die subjektive Steuerpflicht

---

[1]) Drei Gesetze vom 14. Juli 1893: Gesetz wegen Aufhebung direkter Staatssteuern, Ergänzungsteuergesetz und Kommunalabgabengesetz.

[2]) §§ 25, 29 des Kommunalabgabengesetzes.

[3]) § 36 daselbst.

[4]) §§ 54 ff. daselbst.

ergiebt, während das Maß der Besteuerung unter Anwendung des gesetz-(tarif-)mäßigen Steuersatzes unabänderlich feststeht.

Vorgänge, an die in solcher Weise die Besteuerung geknüpft werden könnte, sind in unbeschränkter Zahl denkbar und es hat sich hier auch von jeher dem Erfindungsgeiste zünftiger und unzünftiger Steuerpolitiker ein weites Feld geöffnet. Um so schwieriger ist die richtige Auswahl, die nicht nur nach fiskalischen, sondern zugleich auch nach wirthschaftlichen Rücksichten zu erfolgen hat.

Bei Betrachtung der üblichen Formen lassen sich folgende Hauptgruppen der indirekten Steuern unterscheiden:

I. Die Zölle und Verbrauchsteuern.

Beiden Arten gemeinsam ist die sie von den übrigen Gruppen unterscheidende unmittelbare Benutzung der Vorgänge des wirthschaftlichen Verkehres zur mittelbaren Steuerbelastung der Konsumtion (Verbrauch und Gebrauch). Sie treffen bestimmte Konsumtionsgegenstände (Waaren) bei einem Vorgange des wirthschaftlichen Verkehres, der dem Steuerträger, falls er nicht selbst der Konsument ist, regelmäßig ermöglicht, die von ihm als Theil seiner Betriebskosten verauslagten Steuern durch entsprechenden Preisaufschlag beim Vertriebe oder Weitervertriebe der Waaren auf die Konsumenten zu übertragen und selbst im vollen Betrage ersetzt zu erhalten.

Hier bietet also der wirthschaftliche Verkehr selbst die Handhaben, um durch Vermittelung des Steuerträgers alle Konsumenten an der Aufbringung der Steuerlast zu betheiligen, und hiermit die Forderung der Allgemeinheit der Besteuerung zu verwirklichen. Durch richtige Auswahl der zu besteuernden Konsumtionsgegenstände und durch maßvolle Steuerbemessung wird die allgemeine Leistungsfähigkeit berücksichtigt und der Gefahr eines nachtheiligen Steuerdruckes vorgebeugt. Unter diesen Voraussetzungen wird von den Konsumenten, wenn sie in den geringen Preisaufschlägen zur Erstattung der verauslagten Steuer beitragen, die Thatsache, daß sie im Endergebnisse selbst die Steuer aufbringen, gar nicht empfunden.

Wenn hiernach mittelst der Zölle und Verbrauchsteuern die Möglichkeit eröffnet ist, unter einfacher Anknüpfung an die Vorgänge des wirthschaftlichen Verkehres die gesammte Bevölkerung einschließlich der sich im Staatsgebiete aufhaltenden Fremden an der Aufbringung des Steuerbedarfes ohne Steuerdruck in sehr erheblichem Maße zu betheiligen, so erscheinen sie nicht nur als unentbehrliche Bestandtheile

eines jeden Steuerſyſtemes, ſondern auch als die vollkommenſten Formen der indirekten Beſteuerung. Andere, weniger vollkommene oder ſogar recht unvollkommene Formen der indirekten Beſteuerung finden ihre Rechtfertigung theils in dem beſonderen Intereſſe Einzelner an den Staatseinrichtungen, theils nur in der praktiſchen Unentbehrlichkeit für die volle Aufbringung der Steuerbedarfe ſowie in Herkommen und Gewöhnung.

II. Die Rechtsverkehrſteuern.

Die in der Wiſſenſchaft übliche Bezeichnung „Verkehrſteuern" iſt aus dem rein äußerlichen Merkmale der Anknüpfung an Vorgänge des wirthſchaftlichen Verkehres entnommen. Dieſes Merkmal iſt aber der Mehrzahl aller indirekten Steuern, insbeſondere auch den Zöllen und Verbrauchſteuern, gemeinſam, bedeutet alſo keinen inneren Unterſcheidungsgrund für eine beſondere, als Verkehrſteuern zu bezeichnende Gruppe. Je nachdem dem Ausdrucke „Verkehr" eine weitere oder eine engere Bedeutung beigelegt wird, beſtimmt ſich der Inhalt der als „Verkehrſteuern" bezeichneten Gruppe in ganz verſchiedener Weiſe.

Wollte man, wie dies häufig geſchieht, die Bezeichnung in einem engeren Sinne verſtehen und auf den Vermögensverkehr (Uebergang von Vermögenswerthen) beſchränken, ſo würde die Benennung „Verkehrſteuern" nicht nur zu weit ſein, ſondern auch immer noch eines inneren Unterſcheidungsgrundes entbehren, da es ſich auch bei Zöllen und Verbrauchſteuern um Uebertragung von Vermögenswerthen handelt. Bei einer noch weiteren Beſchränkung auf den Uebergang von Vermögen als Inbegriff von Sachgütern blieben für die ganze Gruppe nichts anderes übrig als die Steuern von Vermögensübergängen infolge von Rechtsgeſchäften unter Lebenden und von Todeswegen.

Die wiſſenſchaftliche Bezeichnung „Verkehrſteuern" iſt hiernach nicht haltbar, auch in die Praxis nicht übergegangen. Dagegen läßt ſich aus der Anknüpfung der Beſteuerung an Rechtsgeſchäfte ein innerer Unterſcheidungsgrund für eine beſondere Gruppe der Rechtsverkehrſteuern entnehmen, und dieſe Gruppe deckt ſich, wenn auch nicht vollſtändig, ſo doch in der Hauptſache mit den ſonſt als „Verkehrſteuern" zuſammengefaßten Steuerformen.

Für die Rechtsverkehrſteuern ergeben ſich ohne Zwang die folgenden Unterabtheilungen:

A. Steuern von Rechtsgeſchäften unter Lebenden, insbeſondere bei:
   1. Schenkungen (Schenkungſteuern);

2. entgeltlichen Veräußerungen
   a) von Grundstücken (Umsatzsteuern und dergl.);
   b) von beweglichen Sachen und Forderungen (z. B. Wechselstempel-, Börsen-, Lotterielooseſteuern u. s. w.);
3. sonstigen Rechtsgeschäften (wie Vermiethungen, Verpachtungen, Quittungen, Vollmachten, Versicherungsverträgen u. s. w.).

B. Erbschaftsteuern.

Die Rechtsverkehrsteuern knüpfen sich an einzelne Rechtsgeschäfte und belasten unmittelbar und dauernd diejenigen, welche, wie es freier Wille, Zwang der Verhältnisse und Zufall mit sich bringen, an bestimmten Rechtsgeschäften betheiligt sind, ohne jegliche Unterscheidung hinsichtlich der Steuersubjekte und ohne Rücksicht auf Steuerdruck.

Im Gegensatze zu den Zöllen und Verbrauchsteuern, welche die Allgemeinheit der Besteuerung zu verwirklichen bestimmt sind, lassen sich die Rechtsverkehrsteuern nur mit dem besonderen Interesse Einzelner an den Einrichtungen des Rechtsverkehres begründen (§ 25). Soweit dies nicht ausreicht, liegt ihre Rechtfertigung neben Herkommen und Gewöhnung nur im fiskalischen Bedürfnisse.

III. Die Aufwand-(Luxus-)steuern.

Als Aufwandsteuern werden häufig alle sich an die Befriedigung eines Bedürfnisses anschließenden Steuerformen bezeichnet. Hierunter wären dann auch die Zölle und Verbrauchsteuern begriffen, deren Sonderstellung als eine sich ihrem inneren Wesen nach von allen sonstigen Steuerformen scharf unterscheidende Gruppe hiermit verloren gehen würde. Hier werden deshalb unter Aufwand- oder Luxussteuern nur diejenigen Steuern verstanden, welche sich im Gegensatze zur Befriedigung allgemeiner Bedürfnisse an den besonderen Aufwand für entbehrliche Dinge knüpfen.

Das 17. und das 18. Jahrhundert waren die Blüthezeit der auf Einfachheit der Lebensweise und auf Einschränkung der Bedürfnisse abzielenden Steuerformen. Sie betrafen in buntester Mischung Gold- und Silbergeschirre, Juwelen und Mobilien, Wagen und Pferde, Dienstboten, Hunde und Singvögel, Perrücken, Billards, Kegelbahnen, Spielräume, gesellige Vereine, Theatervorstellungen, Konzerte, Bälle, Maskeraden, Schaustellungen, Luxus bei Hochzeiten und Begräbnissen, später auch Zeitungen u. s. w. Nicht so sehr die Gehässigkeit und Kleinlichkeit solcher Steuern als ihre geringe finanzielle Ergiebigkeit bei

kostspieliger Verwaltung schwächte die Vorliebe für Luxusbesteuerung. In der Gegenwart sind verhältnißmäßig wenige Reste verblieben, welche sich, wie z. B. Hunde- und Lustbarkeitsteuern vorzugsweise für die kommunale Besteuerung eignen.

IV. Die Stempelsteuern.

Der Stempel bedeutet lediglich die Form der Abgabenerhebung durch Anwendung eines der gesetzlich gestatteten Stempelzeichen zum Zwecke der Entrichtung der Abgabe. Diese Form pflegt sowohl für Gebühren als auch für Steuern angewendet zu werden und die Steuern, für deren Erhebung die Stempelform gebräuchlich ist, fallen in der Hauptsache unter die Gruppe der Rechtsverkehrsteuern. In den Stempelgesetzen wird zwischen Gebühren und Steuern nicht unterschieden, so daß die Gesetze selbst nicht erkennen lassen, ob die Abgabe eine Gebühr oder eine Steuer sein oder beide Eigenschaften in sich vereinigen soll. Wenn sich nun auch die Natur mancher einzelnen Stempelabgaben ohne Schwierigkeit erkennen läßt, so bleiben doch stets zahlreiche Zweifel, während eine scharfe Scheidung zwischen den Gebieten der Gebühren und der Steuern die nothwendige Voraussetzung für die richtige Ausgestaltung des Abgabewesens ist. Jedenfalls kann bei Vermischung beider Gebiete die im Gesetze für alle Stempelabgaben gebrauchte äußere Bezeichnung als Stempelsteuern für die innere Natur der einzelnen Abgaben nicht entscheidend sein. Wenn sich eine Stempelabgabe ihrem inneren Wesen nach als Steuer kennzeichnet, so ist sie eine Stempelsteuer doch nur in dem Sinne, daß ihre Erhebung in der Form des Stempels geschieht; welcher Gruppe der indirekten Steuern sie materiell angehört, läßt sich nach dieser äußeren Erhebungsform nicht beurtheilen. In materieller Hinsicht bilden die s. g. Stempelsteuern keine besondere Gruppe, und nur um dieses festzustellen, sind sie hier erwähnt worden.

B. Die Zölle und die Verbrauchsteuern.

1. Die Natur und Bedeutung der Zölle.

§ 18.

Dem Mittelalter war die Behandlung der Zölle nach steuerlichen Rücksichten fremd. Sie wurden als gebührenartige Abgaben, insbesondere als Entgelte für die Benutzung von Häfen, Strömen, Brücken, Wegen, oder für Darbietung von Schutz oder Geleit im Waaren- oder auch im Personenverkehre betrachtet und ohne jede Rück-

sicht auf örtliche Herkunft und Bestimmung der Waaren an verkehrreichen Stellen (Zollstätten) als Durchgangs-, Wege-, Brücken-, Marktzölle erhoben.

Erst die Neuzeit gelangte mit der Erkenntniß der hieraus entspringenden nachtheiligen Folgen für den gesammten Verkehr des eigenen Landes zur Beschränkung der Zollpflichtigkeit auf den Waarenverkehr bei Ueberschreitung der Landesgrenze unter Aufhebung der Binnenzölle. Hiermit war jedoch die Behandlung der Zölle als Entgelt für die Benutzung von Verkehrseinrichtungen u. s. w. noch nicht ganz beseitigt, und die steuerliche Natur noch nicht zum klaren Ausdrucke gebracht.

Denn die Grenz- oder Außenzölle umfassen außer den Einfuhrzöllen auch noch die Ausfuhr- und die Durchfuhrzölle und dem Zwecke einer Besteuerung der Konsumtion können nur die ersteren dienen. Es bedurfte daher noch der Beseitigung der Ausfuhr- und der Durchfuhrzölle, um die steuerliche Natur der Zölle außer Zweifel zu stellen und sie als Glieder der Konsumtionsbesteuerung behandeln zu können. Bei der zunehmenden Verkehrsentwickelung sind die Aus- und Durchfuhrzölle längst als dem eigenen Lande selbst höchst nachtheilige Verkehrsbeschränkungen erkannt und fast überall aufgehoben oder wenigstens auf einzelne Ausnahmefälle beschränkt worden.

Zölle im heutigen Sinne sind die sich an die Waareneinfuhr bei Ueberschreitung der Grenzen des Zollgebietes (des Einzelstaates oder der zu einem Zollvereine verbundenen Mehrheit von Staaten) anknüpfenden Konsumtionsteuern.

Soll das Ziel, die Konsumenten im weitesten Umfange und in finanziell ausreichendem Maße an der Aufbringung des Steuerbedarfes zu betheiligen, erreicht werden, so müssen Zölle und Verbrauchsteuern neben einander zur Anwendung kommen. Die Zölle treffen vom Auslande eingeführte, die Verbrauchsteuern im Inlande erzeugte Konsumtionsgegenstände. Beide sind Konsumtionsteuern, die sich gegenseitig ergänzen; wenn sie als Zölle und Verbrauchsteuern (innere Verbrauchsteuern) einander gegenübergestellt werden, so ist eine solche Unterscheidung keineswegs bloß durch die Verschiedenheit in der Form der Erhebung begründet.

Die Konsumtionsbesteuerung der aus dem Auslande eingeführten Waaren in der Form von Zöllen ist, ungeachtet der durch die Grenzbewachung verursachten hohen Kosten und Verkehrserschwerungen, zum Schutze der mit inneren Verbrauchsteuern belasteten heimischen Produktion

nothwendig, da sich ein anderer, ebenso einfacher als zuverlässiger Weg, die eingeführten Waaren in einer der inneren Verbrauchsbesteuerung wenigstens gleichkommenden Höhe zu besteuern, überhaupt nicht finden läßt. Ist schon aus diesem Grunde die Form des Zolles unentbehrlich, so läßt sich zugleich die Zollpflichtigkeit über die immerhin starker Beschränkung unterworfenen (§ 19) Gegenstände der inneren Verbrauchsbesteuerung hinaus beliebig ausdehnen. Aber nicht nur hinsichtlich der Gegenstände, sondern auch bezüglich der Höhe der Zollbelastung können steuerliche Rücksichten nicht allein den Ausschlag geben; das Zollwesen steht vielmehr mit der gesammten *Handelspolitik* in engem Zusammenhange.

Abgesehen von den in der Gegenwart nur noch selten zur Anwendung gelangenden und fast überall auf Ausnahmefälle beschränkten Ein-, Aus- und Durchfuhrverboten, bilden die Einfuhrzölle das einzige Mittel, die inländische Produktion (Handel, Industrie, Landwirthschaft) gegenüber dem ausländischen Wettbewerbe zu sichern und zu heben. Die auf Hebung und Begünstigung der heimischen Produktion gerichteten Zölle pflegt man als *Schutzzölle* zu bezeichnen, denen dann die zur Aufbringung des Steuerbedarfes dienenden Zölle als *Finanzzölle* gegenübergestellt werden. Beide bilden aber keinen scharfen Gegensatz, sondern gehen vielfach in einander über. Insbesondere dienen auch die Schutzzölle, soweit überhaupt Einnahmen entstehen, zur Aufbringung des Steuerbedarfes; nur sofern sie als Prohibitivzölle wirken und hiermit die Entstehung von Zolleinnahmen verhindern, erscheinen die Schutzzölle nicht als Steuern, sondern als in die Form von Steuern gekleidete Einfuhrverbote.

Nicht selten wird die Frage aufgeworfen, ob die Zollbelastung im Endergebnisse von den inländischen Konsumenten oder von dem die Waare einführenden Ausländer getragen wird. Wäre letzteres die Regel, so würde hiermit die steuerliche Natur der Zölle in Frage gestellt sein, da doch von einer Besteuerung des Auslandes nicht füglich geredet werden könnte. Jene Voraussetzung trifft aber nicht zu. Vielmehr erhöht sich regelmäßig der Preis der eingeführten zollpflichtigen Waare beim Vertriebe im Inlande um den entsprechenden Zollaufschlag. Wenn trotz dieser Preisvertheuerung ein Bedarf zum Bezuge aus dem Auslande besteht, so haben regelmäßig auch die inländischen Konsumenten den Zollaufschlag zu tragen, weil der ausländische Erzeuger oder Händler seine Waare nicht dort absetzen wird, wo er infolge einer ihn treffenden Zollbelastung sich mit einem geringeren Preise begnügen müßte. Nur

soweit der Ausländer unter dem Zwange ungünstiger Verhältnisse steht, also z. B. seine Waare anderswo überhaupt nicht oder nicht zu einem entsprechend höheren Preise absetzen kann, oder wenn er auch unter weniger günstigen Bedingungen sein Absatzgebiet erhalten oder erweitern will, wird er durch entsprechende Preisermäßigung seiner Waare zur Uebernahme der vollen oder eines Theiles der Zollbelastung bereit sein. Seitdem sich aber ein Weltverkehr entwickelt und hiermit für allgemein begehrte Waaren ein Weltmarktpreis ausgebildet hat, sind dies Ausnahmefälle, welche die Regel, daß im Endergebnisse die inländischen Konsumenten den Zollaufschlag zu tragen haben, nicht berührt.

2. Die Verbrauchsbesteuerung.

§ 19.

Die handelspolitischen Rücksichten, von denen die Zollbelastung nach Gegenstand und Höhe stark beeinflußt wird, treten bei der Verbrauchsbesteuerung zurück. Gleichwohl können auch hier steuerliche Rücksichten nicht allein den Ausschlag geben. Vor Allem dürfen Produktion und Verkehr im Inlande durch die Verbrauchsbesteuerung nicht in nachtheiliger Weise beschränkt werden.

Soweit es sich um den Wettbewerb der heimischen Produktion mit dem Auslande handelt, bieten die Befreiung der inländischen zur Ausfuhr gelangenden Produkte von der Verbrauchsbesteuerung und die Rückvergütung der für inländische Produkte bereits entrichteten Verbrauchsteuern bei der Ausfuhr die geeigneten Schutzmittel, während die hierüber hinausgehenden Ausfuhrprämien nur insoweit gerechtfertigt werden können, als sie nach handelspolitischen Rücksichten unentbehrlich sind, um den heimischen Erzeugnissen gegenüber den Ausfuhrprämien anderer Staaten den Absatz im Auslande zu sichern. Um die mit den Verbrauchsteuern belastete heimische Produktion gegenüber dem ausländischen Wettbewerbe auf dem inländischen Markte nicht zu benachtheiligen, müssen die der Verbrauchsbesteuerung unterliegenden Gegenstände bei der Einfuhr aus dem Auslande mit einem der Verbrauchsbesteuerung wenigstens gleichkommenden Zolle belastet werden.

Während die Einrichtungen des Zollwesens die Ausdehnung der Zollpflichtigkeit auf beliebige Gegenstände der Konsumtion im weitesten Umfange gestatten, erfordert die Verbrauchsbesteuerung eine starke Einschränkung und eine vorsichtige Auswahl der Gegenstände, weil bei einer zu weiten Ausdehnung, ebenso wie bei Anknüpfung der Besteuerung an ungeeignete Gegenstände die Einrichtungen zur Ausführung

der Besteuerung, insbesondere zur Verhütung von Umgehungen und Hinterziehungen, den Verkehr in nachtheiliger oder nicht erträglicher Weise beschränken würden.

Die hier zu treffende Auswahl richtet sich nach der dreifachen Möglichkeit, die Anforderungen der Gerechtigkeit zu erfüllen, Steuerquellen von genügender finanzieller Ergiebigkeit zu erschließen, und einfache, weder den Verkehr ungebührlich erschwerende, noch in sonstigen Beziehungen lästige und gehässige Formen der Besteuerung zu finden.

Wenn es der Hauptzweck der indirekten Besteuerung ist, die gesammte Bevölkerung ohne Empfindung eines Steuerdruckes an der Aufbringung des Steuerbedarfes zu betheiligen (§ 13 ff.), so hat sich bei der Verbrauchsbesteuerung die Auswahl auf solche Gegenstände zu richten, welche von der Gesammtheit oder wenigstens von den weitesten Kreisen der Bevölkerung in annähernd gleichem Umfange verbraucht werden, so daß eine unverhältnißmäßige Belastung einzelner Klassen ausgeschlossen ist. Hiermit ist dann zugleich die finanzielle Ergiebigkeit gesichert, während die Vermeidung des Steuerdruckes hauptsächlich von der Höhe der Besteuerung abhängt. Die Besteuerung solcher Verbrauchsgegenstände, für welche sich eine einfache Steuerform nicht finden läßt, verbietet sich von selbst.

Diesen Anforderungen entsprechen am meisten die Verzehrungsgegenstände — Nahrungs- und Genußmittel —, jedoch mit einer doppelten Einschränkung: Gegenstände, welche in überwiegendem Maße zur Ernährung der ärmeren Volksklassen dienen, sollen ebenso wie Gegenstände, deren Vertheuerung einen Rückschritt in der Ernährungsweise dieser Klassen zur Folge haben würde, von der Verbrauchsbesteuerung ausgeschlossen bleiben.

Die von politischen Parteien sowie von Vertretern einer neueren Richtung in der volkswirthschaftlichen Lehre gestellte Anforderung, alle zur Ernährung der ärmeren Volksklassen nothwendigen Gegenstände von jeder Besteuerung auszuschließen, geht zu weit. Auch die ärmeren Volksklassen sollen nicht bloß die Wohlthaten des Staates genießen, sondern auch, soweit es in ihren Kräften steht und ohne Steuerdruck möglich ist, zur Aufbringung des Steuerbedarfes beitragen. Läßt sich dieses Ziel durch Verbrauchsteuern auf allgemein nothwendige Gegenstände der Ernährung erreichen, so bildet die Unentbehrlichkeit der Lebensmittel für sich allein keinen zur Freilassung ausreichenden Grund.

Eine berechtigte Forderung dagegen ist es, ohne Rücksicht auf den Grad der Entbehrlichkeit solche Gegenstände von der Verbrauchs-

besteuerung auszuschließen, welche in überwiegendem Maße zur Ernährung der ärmeren Volksklassen dienen; denn hier würde die Besteuerung eine unverhältnißmäßige und deshalb mit den Anforderungen der Gerechtigkeit nicht vereinbare Belastung der ärmeren Volksklassen zur Folge haben. Aus allgemeinen volkswirthschaftlichen Rücksichten rechtfertigt sich die weitere Ausschließung derjenigen Gegenstände, deren Besteuerung mit der Einschränkung des Verbrauches die Ernährungsweise der ärmeren Volksklassen verschlechtern und hiermit einen Rückgang in der Gesundheit und körperlichen Leistungsfähigkeit nach sich ziehen würde.

In beiden Beziehungen bilden die Mahl- und Schlachtsteuern ein geeignetes Beispiel. Die Mahlsteuer belastet alle Mehl- und Brodfrüchte, also gerade solche Lebensmittel, auf deren Verzehr die ärmeren ungleich mehr als die reicheren Volksklassen angewiesen sind. Hiermit entsteht eine drückende Ungleichmäßigkeit der Belastung zu Ungunsten der ärmeren Volksklassen. Die Schlachtsteuer belastet den Fleischverbrauch. Dieser ist zwar bei den reicheren durchweg größer als bei den ärmeren Volksklassen, gehört aber auch hier zum nothwendigen Lebensbedarfe. Eine erhebliche Belastung des Fleischverbrauches, welche doch das Ziel einer jeden Schlachtsteuer ist, hat stets eine Verminderung der Fleischkost und hiermit einen volkswirthschaftlich nachtheiligen Rückgang in der Ernährung gerade der ärmeren Volksklassen nnd besonders der Arbeiterbevölkerung zur nothwendigen Folge. Mit Recht werden deshalb die Mahl- und Schlachtsteuern, zumal da sie in jeglicher Form eine lästige Verkehrserschwerung und kostspielige Ueberwachung verursachen, als ungeeignete Verbrauchsteuern erachtet. Steuern dieser Art finden sich in Deutschland noch vorzugsweise bei der kommunalen Besteuerung; als Staatssteuern kommen sie nur noch vereinzelt vor, wie die Sächsische Fleisch- und Schlacht- und die Badische Fleischsteuer.

Gegenstände, auf welche die erörterten steuerlichen und volkswirthschaftlichen Bedenken nicht zutreffen, eignen sich für die Verbrauchsbesteuerung, sofern sich nur die passenden Formen finden lassen. Deshalb ist namentlich die Salzbesteuerung, für welche mit Anknüpfung an die Salzgewinnung eine sehr leichte und einfache Form gegeben ist, keineswegs zu verwerfen.

Der gegen die Besteuerung unentbehrlicher Lebensmittel, besonders des Salzes, erhobene Vorwurf einer kopfsteuerartigen Wirkung richtet sich nur gegen die Eigenschaft aller indirekten Steuern, Jedermann

gleichmäßig und ohne Berücksichtigung seiner persönlichen Leistungsfähigkeit zu treffen. Der Vergleich mit einer Kopfsteuer ist schon deshalb verfehlt, weil die direkte Kopfsteuer von Jedem gleichmäßig als baarer Steuerbetrag zu entrichten ist, während die Verbrauchsteuer von den Konsumenten dem Steuerträger in dem Waarenpreise erstattet und deshalb als Steuer gar nicht empfunden wird. Richtig ausgewählte und bemessene Verbrauchsteuern auf unentbehrliche Lebensmittel haben nur die eine nachtheilige Wirkung, daß sie die Familienväter je nach der Kopfzahl der Familie höher belasten. Eine Ausgleichung wegen dieses Nachtheiles läßt sich jedoch mit der direkten Besteuerung erzielen, indem bei der Einkommensbesteuerung der steuerfrei zu lassende Bedarf zum nothdürftigen Lebensunterhalte nach der Größe der Familie abgestuft wird (§ 81).

Wollte man die unentbehrlichen Verzehrungsgegenstände von der Verbrauchsbesteuerung ganz ausschließen, so würden sich auch Zucker, Bier und Wein kaum zur Besteuerung eignen. Denn bei der heutigen Lebensstellung, auch der ärmeren Volksklassen, ist wenigstens der Zucker ein nothwendiges allgemeines Nahrungsmittel; aber auch der Wein ist in den Weinländern und im Uebrigen das Bier keineswegs bloß ein Genußmittel, sondern ein für die weitesten Volkskreise fast unentbehrliches Getränk.

Allerdings bietet die Besteuerung entbehrlicher Genußmittel, wie Branntwein und Taback, für die Konsumenten den Vortheil, daß ein Jeder sich durch Enthaltung oder Verbrauchsbeschränkung der Beitragsleistung ganz oder theilweise entziehen kann. Allein dieser Vortheil für die Konsumenten ist in steuerlicher Beziehung ein Nachtheil, indem mit der Abnahme des Verbrauches die Betheiligung an der Aufbringung des Steuerbedarfes eingeschränkt und die finanzielle Ergiebigkeit vermindert wird. Es müssen deshalb, um alle Kreise der Bevölkerung an der Aufbringung des Steuerbedarfes zu betheiligen, neben einander entbehrliche und unentbehrliche Verzehrungsgegenstände von der Verbrauchsbesteuerung betroffen werden.

Eine Beschränkung der Besteuerung auf Konsumtion durch Verbrauch ist nicht erforderlich; sie kann auch auf Gegenstände ausgedehnt werden, welche, wie z. B. Spielkarten, der Konsumtion durch Gebrauch unterliegen.

Die Formen der Verbrauchsbesteuerung sind überaus mannigfaltig. Es handelt sich darum, die für die Anknüpfung der Besteuerung am besten geeigneten wirthschaftlichen Vorgänge zu finden. Hierbei ist

besonders darauf Gewicht zu legen, daß einerseits die Steuer in sicherer, aber die Produktion und den Verkehr nicht übermäßig erschwerender und nicht einen unverhältnißmäßigen Kostenaufwand verursachender Weise erhoben, andererseits der Steuerträger in den Stand gesetzt wird, seine Steuerauslagen beim Vertriebe oder Weitervertriebe der besteuerten Waaren alsbald erstattet zu erhalten.

Die Besteuerung kann insbesondere an die Produktion (Produktionsteuern) oder an den Vertrieb der fertigen Waare (Vertriebsteuern) geknüpft werden.

Die Produktionsteuern zerfallen weiter in Rohstoff- (Material-) und in Fabrikationsteuern, je nachdem sich die Besteuerung an die Gewinnung oder an die Verarbeitung der Rohstoffe anschließt.

Die Vertriebsteuern belasten die fertige Waare entweder beim Fabrikanten oder beim Empfänger, bald beim Uebergange aus dem Zustande der Steuerkontrole in den freien Verkehr, bald bei örtlicher Verbringung, beim Verkaufe zum Zwecke des Wiederverkaufes u. s. w.

Alle diese und sonstige Formen haben ihre besonderen Vorzüge und Nachtheile. Auch hier sind Herkommen und Gewöhnung von großer Bedeutung.

3. Die Zölle und die Verbrauchsteuern in Deutschland.

a) Die geschichtliche Entwickelung.

§ 20.

Im vormaligen Deutschen Reiche war das, ursprünglich dem Kaiser ausschließlich vorbehaltene Zollregal allmählich durch Veräußerung, Verleihung oder thatsächliche Ausübung auf die Territorialstaaten übergegangen, so daß das Zollwesen im Wesentlichen schon beim Abschlusse des Westfälischen Friedens Landessache war. Auch in der weiteren territorialen Ausgestaltung behielten die Zölle zunächst den mittelalterlichen Charakter gebührenartiger, den Durchgangsverkehr belastender Abgaben.

Nur in den größeren Staaten, wie Oesterreich, Bayern, Brandenburg, Sachsen, bildete sich seit dem 17. Jahrhundert ein zugleich von merkantilistischen Auffassungen beeinflußtes Grenzzollsystem aus. Die Zölle sollten nicht bloß, wie bisher, eine ergiebige Quelle von Einnahmen bilden, sondern in Verbindung mit Ein- und Ausfuhrverboten sowie mit Abgaben auf den Verbrauch fremder Erzeugnisse zugleich dem Zwecke dienen, die heimische Produktion zu heben. Aber auch hier

verblieben neben den Grenzzöllen die alten Binnenzölle in der Form von Durchgangs-, Wege-, Brücken-, Marktzöllen u. s. w. Die kleineren Territorialstaaten waren schon wegen der äußeren Gestaltung ihrer Gebiete zur Einführung von Grenzzöllen nicht im Stande und blieben durchweg auf Binnenzölle angewiesen.

Wie sehr noch beim Ausgange des 18. Jahrhunderts das Zollwesen von der mittelalterlichen Auffassung beherrscht wurde, zeigt die Begriffsbestimmung im § 88 Th. II Tit. 15 des Allgemeinen Landrechtes: „Das Recht, von denjenigen, welche sich der Hafen, Ströme, Wege, Brücken und Fähren bedienen, eine gewisse bestimmte Abgabe zu fordern, wird die Zollgerechtigkeit genannt."

Die Mannigfaltigkeit und die Systemlosigkeit der Zolleinrichtungen in den Einzelstaaten hinderten jeden Aufschwung des Verkehres. Infolge der Befreiungskriege waren die Staatsfinanzen wie der allgemeine Wohlstand überall tief zerrüttet. Die Zusammenschließung der Deutschen Staaten zu einem einheitlichen, von Binnenzöllen befreiten Zoll- und Handelsgebiete bildete das einzige Mittel zur Entwickelung eines gesunden Verkehres, zur Belebung der Erwerbthätigkeit und hiermit zur Hebung des tief gesunkenen Wohlstandes. Dennoch scheiterte der bei Bildung des Deutschen Bundes von Preußen unternommene Versuch, das gesammte Zollwesen zur Bundessache zu machen. Die einzelnen Bundesstaaten blieben auf sich angewiesen.

Hier gab Preußen mit dem Gesetze über den Zoll und die Verbrauchsteuer von ausländischen Waaren vom 26. Mai 1818 den ersten Anstoß.

Indem dieses Gesetz den Grundsatz der Handelsfreiheit für Ein-, Durch- und Ausfuhr an die Spitze stellte, die Zollerhebung ausschließlich auf die Außengrenzen des Staatsgebietes verlegte und die Beschränkungen des Verkehres zwischen den verschiedenen Provinzen und Landestheilen beseitigte, namentlich alle noch bestehenden Staats-, Kommunal- und Privat-Binnenzölle bis auf die Passagezölle der großen Wasserstraßen (Rhein, Elbe, Weser) aufhob, schaffte es ein großes einheitliches Verkehrsgebiet, in welchem sich Handel und Industrie frei entfalten konnten. Die aus dem Merkantilsysteme stammenden Einfuhrverbote und Prohibitivzölle waren aufgegeben. Ausgeschlossen von der Einfuhr waren lediglich die dem Staatsmonopol unterworfenen Gegenstände (Salz und Spielkarten). Die Verzollung nach Gewicht, Maß oder Stückzahl, welche an die bis dahin übliche Berechnung des Zolles nach dem Werthe trat, vereinfachte in hohem Grade

die Erhebung und erleichterte hierdurch den Verkehr mit dem Auslande. Der Einfuhrzoll betrug in der Regel $^1/_2$ Thaler für den Zentner Bruttogewicht. Daneben wurde von bestimmten im Lande verbleibenden ausländischen Waaren (Verzehrungsgegenstände, wie Zucker, Kaffee, Taback, Gewürze und Fabrikate) eine Verbrauchsteuer nach dem Nettogewichte erhoben. Indessen war diese Unterscheidung zwischen Zoll und Verbrauchsteuer mehr eine äußerliche Erinnerung an die alte Auffassung, daß der Zoll eine gebührenartige Verkehrsabgabe sei und der Verbrauch der verzollten Waaren im Inlande einer besonderen Abgabe, der alten Accise, unterworfen werden müsse. Schon in der Erhebungsrolle vom 25. Oktober 1821 (P.G.S. S. 165) ist jene Unterscheidung beseitigt und ein einheitlicher, den Zoll und die frühere Verbrauchsteuer umfassender Abgabensatz bestimmt worden.

Für die Ausfuhr galt die Zollfreiheit als Regel; nur von wenigen Gegenständen war bei dem Ausgange Zoll zu entrichten. Grundsätzlich sollte die Summe des Ein- und des Ausfuhrzolles den Durchfuhrzoll bilden. Indessen sah man sich zur Hebung des gewinnbringenden Durchfuhrverkehres zu zahlreichen, den Bedürfnissen der verschiedenen Landestheile Rechnung tragenden Erleichterungen und Zollermäßigungen genöthigt.

Die der neuen Preußischen Zollgesetzgebung zu Grunde liegende handelspolitische Richtung bewegte sich in dem Rahmen einer weisen, den Bedürfnissen der Konsumenten wie der Produzenten angepaßten, gemäßigten Schutzzollpolitik. Die Finanzzölle waren in ausreichender Höhe bemessen, um eine ergiebige Einnahmequelle des Staates zu bilden, blieben aber in vorsichtiger Berechnung hinter solchen Beträgen zurück, welche zum Schleichhandel und zu sonstigen Umgehungen der Zollabgaben anreizen konnten.

So war die Preußische Zollgesetzgebung ein Werk, welches, getragen vom Geiste der neuen Zeit, mit den engherzigen Ueberlieferungen der Vergangenheit brach, dem wirthschaftlichen Leben neue Bahnen eröffnete und Preußen auf diesem Gebiete an die Spitze der alten Kulturstaaten Europas stellte. Der beste Beweis für die Vortrefflichkeit der neuen Zollverfassung ist die Thatsache, daß sie die Grundlage für die Zollgesetzgebung in den Staaten des mit dem 1. Januar 1834 in das Leben getretenen Deutschen Zoll- und Handelsvereines gebildet hat.

Aber dieser Erfolg konnte erst nach langen Kämpfen erreicht werden.

§ 21.

Kaum war das Preußische Zollgesetz von 1818 in Wirksamkeit getreten, so begannen die Anfeindungen seitens der sich benachtheiligt fühlenden Bundesstaaten. Während die benachbarten kleinen Bundesstaaten, widerstrebend und nur unter dem Zwange der Preußischen Durchfuhrzölle, ihre vom Preußischen Gebiete umschlossenen Landestheile dem Preußischen Zoll- und Verbrauchsteuersysteme anschlossen, begannen die Versuche zur Bildung selbständiger, von Preußen unabhängiger Zoll- und Handelsvereinigungen. Diese Bestrebungen führten aber zunächst nur zum Zusammenschlusse von Bayern und Württemberg durch den Zollvereinigungsvertrag vom 18. Januar 1828 unter Beitritt der beiden Hohenzollernschen Fürstenthümer.

Dasselbe Jahr zeitigte einen für die weitere Entwickelung höchst bedeutsamen Vorgang. Das Großherzogthum Hessen, welches für den Absatz seiner Haupterzeugnisse, namentlich des Weines, auf den Deutschen Norden angewiesen war, entschloß sich zur Zollvereinigung mit Preußen unter Aufrechterhaltung der Selbständigkeit der Zollverwaltung für beide Theile. Unter Beseitigung der inneren Zolllinien wurde das Preußische Zollsystem für das Großherzogthum Hessen eingeführt. Der Reinertrag der Zölle sollte nach dem Verhältniß der Bevölkerung getheilt werden. Zur Sicherung der beiderseitigen Verbrauchsteuern dienten Uebergangsabgaben. Die Einfuhrverbote beschränkten sich auf die Gegenstände der Staatsmonopole, Salz und Spielkarten für Preußen, Salz für Hessen. Auf diesen Grundlagen wurde der Preußisch-Hessische Zollvereinigungsvertrag vom 14. Februar 1828 abgeschlossen.

Die nächste Folge war zwar der Zusammenschluß der von den beiden Zollvereinigungen Preußen-Hessen und Bayern-Württemberg am meisten berührten Bundesstaaten zu dem Mitteldeutschen Handelsvereine durch Vertrag vom 24. September 1828; allein diese störende Zwischenbildung, welche ihre Spitze gegen jene beiden Zollvereinigungen richtete, erwies sich bald als unfruchtbar und nicht geeignet, die weitere Entwickelung dauernd zu hemmen. Der Austritt des Kurfürstenthumes Hessen, welches sich durch Vertrag vom 25. August 1831 dem Preußisch-Hessischen Zollvereine angeschlossen hatte, führte zur förmlichen Auflösung des Mitteldeutschen Handelsvereines.

Einem weitgehenden, bereits am 15. Juli 1829 geschlossenen Handelsvertrage zwischen dem Preußisch-Hessischen und dem Bayerisch-Württembergischen Zollvereine folgte am 22. März

1833 die förmliche Zollvereinigung beider Gruppen zu dem ausgesprochenen Zwecke einer „Beförderung der Freiheit des Handels und des gewerblichen Verkehres zwischen den kontrahirenden Staaten und hierdurch zugleich in Deutschland überhaupt". Diesem größeren Zollverbande traten am 30. März 1833 das Königreich Sachsen und am 11. Mai 1833 die Thüringischen Staaten, welche zu diesem Zwecke schon am 10. Mai 1833 unter sich den Thüringischen Zoll- und Handelsverein gebildet hatten, als Gesammtheit bei.

So trat am 1. Januar 1834 der „Deutsche Zoll- und Handelsverein" in Kraft. Er umfaßte zu diesem Zeitpunkte die Königreiche Preußen, Bayern, Sachsen und Württemberg, das Großherzogthum und das Kurfürstenthum Hessen, die Thüringischen Staaten und die Anhaltischen Lande sowie die beiden Hohenzollernschen Fürstenthümer mit einem zusammenhängenden Gebiete von 7719 Quadratmeilen und mit einer Bevölkerung von fast 23 Millionen Einwohnern.

Die Grundlage des gesammten Zollvereinsrechtes bildete die gegenseitige vertragmäßige Zusicherung voller Uebereinstimmung der Gesetze über die Ein-, Aus- und Durchfuhrzölle. Veränderungen der Zollgesetze und der allgemeinen Normen der Zollverwaltung waren an die Zustimmung aller betheiligten Staaten gebunden. Innerhalb des Zollgebietes bestand freier Verkehr mit Ausnahme der Gegenstände von Staatsmonopolen (Salz und Spielkarten). Ein Theil der Zollvereinsstaaten, wie das Königreich Sachsen und der Thüringische Zoll- und Handelsverein, hatten zugleich die Preußischen Verbrauchsteuern angenommen. Soweit in dieser Beziehung Verschiedenheiten zwischen den einzelnen Staaten bestanden, sollten bei dem Uebergange über die Grenze entsprechende Ausgleichungsabgaben (namentlich von Bier, Branntwein, Wein, Taback) entrichtet werden. Die Zollverwaltung blieb jedem einzelnen Staate vorbehalten. Auf jährlichen Konferenzen erfolgten die Beschlußfassungen über etwaige Beschwerden und Mängel, über Abänderungen der Zollgesetzgebung und sonstige Anträge, sowie die endgültige, nach dem Verhältnisse der Bevölkerung stattfindende Abrechnung über die gemeinschaftlichen Einnahmen. Der Vertrag sollte vorläufig bis zum 1. Januar 1842 dauern und sodann, unter Vorbehalt einer zweijährigen Kündigungsfrist, um je 12 Jahre fortgesetzt werden.

§ 22.

Von den dem Zollvereine fern gebliebenen Deutschen Bundesstaaten gründeten Hannover, Braunschweig und Oldenburg in

den Jahren 1834 und 1836 einen besonderen „Steuerverein", welchem später auch Schaumburg-Lippe beitrat. Ungeachtet dieser Sonderbestrebungen in Deutschland und trotz den gegen eine weitere Ausdehnung des Zollvereines gerichteten Bemühungen fremder Mächte, namentlich Frankreichs und Englands, erfolgte schon bald der Beitritt weiterer Bundesstaaten zum Zollvereine; so von Hessen-Homburg (20. Feburar 1835), Baden (12. Mai 1835), Nassau (10. Dezember 1835), Frankfurt (2. Januar 1836), Lippe-Detmold (18. Oktober 1841). Am 19. Oktober 1841 schloß sich das inzwischen aus dem Steuervereine ausgetretene Herzogthum Braunschweig dem Zollvereine an. Es folgten die Kurhessische Grafschaft Schaumburg (13. November 1841), das Fürstenthum Pyrmont (11. Dezember 1841), das Großherzogthum Luxemburg (8. Februar 1842), welches unter Verzicht auf selbständige Stimmführung seine Vertretung im Zollvereine auf Preußen übertrug.

Inzwischen war am 8. Mai 1841 ein Vertrag wegen Fortdauer des Zollvereines auf weitere 12 Jahre zu Stande gekommen. Die Thätigkeit der Vereinsstaaten war auf den Ausbau der inneren Einrichtungen (Revision des Zolltarifes, Zollgesetz, Zollordnung, Münzkonvention über das Werthverhältniß des Thaler- und Guldenfußes und Prägung einer Vereinsmünze), sowie auf den Abschluß von Handelsverträgen mit auswärtigen Staaten (Holland — 1837 und 1839 —, Griechenland — 1839 —, Türkei — 1840 —, Großbritannien — 1841 —) gerichtet gewesen. In dem Vertrage von 1841 wurden die gemeinschaftliche Besteuerung des Rübenzuckers und an Stelle der bisherigen Ausgleichungsabgaben die Erhebung von Uebergangsteuern in der vollen Höhe der auf dem inländischen Erzeugnisse lastenden Produktionsteuer vereinbart.

Eine ernste Gefahr für den Fortbestand des Zollvereines erwuchs aus den auf eine Zolleinigung mit Deutschland gerichteten Bestrebungen Oesterreichs. Zu spät hatte dieser Staat die Gefährdung seiner politischen Machtstellung erkannt, welche die Zollvereinigung der Deutschen Staaten und das wachsende Uebergewicht Preußens im Zollvereine zur Folge hatten. Durch seinen Eintritt in den Zollverein wollte Oesterreich den verlorenen Einfluß zurückgewinnen. Die von ihm in den Jahren 1849/50 gegebene Anregung fand in den Generalkonferenzen des Zollvereines von 1850/51 von mehreren Seiten lebhafte Unterstützung. In rechtzeitiger Erkenntniß der drohenden Gefahr suchte sich Preußen für den Fall einer Auflösung des Zollvereines seinen Einfluß

in Norddeutschland und namentlich die Verbindung mit seinen westlichen Provinzen durch eine Zolleinigung mit dem Steuervereine zu sichern. Am 7. September 1851 erfolgte der Vertragsschluß zwischen Preußen und Hannover wegen Vereinigung des Steuervereines mit dem Zollvereine, wobei Hannover ein erhebliches Präzipuum aus dem Ertrage der Zölle und der Zuckersteuer zugesichert wurde. Schaumburg-Lippe und Oldenburg traten dem Vertrage am 25. September 1851 bezw. am 1. März 1852 bei.

In der Zwischenzeit waren in Wien wegen des Abschlusses eines Zoll- und Handelsvertrages mit den übrigen Deutschen Bundesstaaten Verhandlungen eröffnet worden, an denen Preußen sich nicht betheiligt hatte. Gleichzeitig fanden, nachdem Preußen infolge des Abkommens mit dem Steuervereine die Zollvereinsverträge gekündigt und die Zollvereinsstaaten zu Verhandlungen wegen Fortsetzung des Zollvereines und seine Ausdehnung auf die Staaten des Steuervereines eingeladen hatte, die hierauf bezüglichen Konferenzen in Berlin statt. Das von mehreren Staaten gestellte Verlangen, die Verhandlungen zugleich auf den Beitritt Oesterreichs auszudehnen, schien bei dem Widerspruche Preußens die Möglichkeit eines Ausgleiches auszuschließen. Der Gefahr eines Bruches wurde nur durch unmittelbare Verhandlungen Preußens mit Oesterreich vorgebeugt. Diese führten zu dem Handels- und Zollvertrage vom 19. Februar 1853, in welchem, unter dem Vorbehalte weiterer, auf die Anbahnung einer allgemeinen Deutschen Zolleinigung bezüglicher Verhandlungen, zahlreiche gegenseitige Zollerleichterungen vereinbart wurden. Die Gefahr für die Fortdauer des Zollvereines war hiermit beseitigt. Ohne weitere Beanstandung kam am 4. April 1853 der Vertrag über die Fortdauer des Zollvereines und seine Ausdehnung auf die Staaten des vormaligen Steuervereines zu Stande.

Eine zweite, nicht minder gefährliche Krisis verursachte im Jahre 1862 die Erneuerung der Oesterreichischen Versuche wegen Beitrittes zum Zollvereine. Der am $\frac{\text{29. März}}{\text{2. August}}$ 1862 erfolgte Abschluß eines Handels- und Schiffahrtvertrages zwischen dem Zollvereine und Frankreich, in welchem Oesterreich eine Beeinträchtigung der ihm im Vertrage von 1853 eingeräumten Rechte fand, veranlaßte es zu förmlichen Vorschlägen über die Zolleinigung. In den auf Preußens Anregung eingeleiteten Konferenzen wegen Erneuerung der Zollvereinsverträge auf der Grundlage des Französischen Handelsvertrages wieder-

holten sich die früheren Vorgänge. Ein Theil der Zollvereinsstaaten beantragte, die Verhandlungen sofort auf die Oesterreichischen Vorschläge auszudehnen, während Preußen auf zuvorige Einigung über den Fortbestand des Zollvereines und einen neuen Tarif drang. Eine Uebereinstimmung war nicht zu erzielen. Preußen, durch den Französischen Handelsvertrag gebunden, sah sich zur Kündigung der Zollvereinsverträge genöthigt und schloß mit einem Theile der Zollvereinsstaaten am 28. Juni 1864 einen neuen Vertrag über die Fortdauer des Zollvereines vom 1. Januar 1866 an ab. Die übrigen Staaten traten dem Vertrage noch im selbigen Jahre bei. Gemäß dem hierbei gemachten Vorbehalte wurde mit Oesterreich am 11. April 1865 ein neuer Vertrag vereinbart, in welchem die gegenseitige Zusicherung der Rechte der meistbegünstigten Nation erfolgte.

Der Krieg von 1866 hat — ein bedeutsames Zeugniß für die fortschreitende Erkenntniß der wirthschaftlichen und politischen Zusammengehörigkeit der Deutschen Stämme! — den thatsächlichen Fortbestand der Zollvereinseinrichtungen unter den kriegführenden Staaten nicht unterbrochen. In den Friedensverträgen ist auch der rechtliche Fortbestand des Zollvereines, einstweilen auf den alten Grundlagen, gesichert worden.

Die am 1. Juli 1867 in Kraft getretene Verfassung des Norddeutschen Bundes und der von diesem wegen Fortdauer des Zoll- und Handelsvereines mit den Süddeutschen Staaten geschlossene Vertrag vom 8. Juli 1867 schafften neue rechtliche Grundlagen. Die Gesetzgebung über die Zölle und die gemeinschaftlichen Verbrauchsteuern wurde fortan von dem Bundesrathe des Zollvereines, als dem gemeinschaftlichen Organe der Regierungen, und von dem Zollparlamente, als Vertretung der Bevölkerung, ausgeübt. Dem Bundesrathe blieb die Beschlußfassung über die Aufnahme der einstweilen vom Zollgebiete ausgeschlossenen Staaten (Großherzogthum Mecklenburg, Herzogthum Lauenburg, Hansestädte Lübeck, Bremen und Hamburg) vorbehalten. Die Herzogthümer Schleswig und Holstein waren bereits nach dem Friedensschlusse in den Zollverein aufgenommen worden. Bis zum Jahre 1868 erfolgte auch die Aufnahme der übrigen Gebiete bis auf die Hansestädte Bremen und Hamburg.

Die Verfassung des Deutschen Reiches vom 16. April 1871, deren Artikel 40 die Bestimmungen des Zollvereinigungsvertrages vom 8. Juli 1867 aufrecht erhält, hat die Umwandlung der rechtlichen Grundlagen des Zollvereines vollendet. Die alte völkerrechtliche Grund-

lage besteht nur noch für die nicht dem Deutschen Reiche angehörigen Gebiete (Großherzogthum Luxemburg und einzelne Oesterreichische Gemeinden). Im Uebrigen ist der Zollvereinigungsvertrag von 1867 ein integrirender Bestandtheil der Reichsverfassung geworden; an die Stelle des völkerrechtlichen Vereines ist ein staatsrechtliches Gebilde, das Deutsche Reich, getreten.

b) Das geltende Recht.

α) Die leitenden Grundsätze.

§ 23.

A. „Deutschland bildet ein Zoll- und Handelsgebiet, umgeben von gemeinschaftlicher Zollgrenze" (Art. 33 R.V.).

Das Reichs- und das Zoll- und Handelsgebiet decken sich aber nicht vollständig. Einerseits gehören zum Deutschen Zoll- und Handelsgebiete die nicht einen Bestandtheil des Reichsgebietes bildenden Zollanschlüsse (Zollenklaven), nämlich Luxemburg und einige Oesterreichische Gemeinden; andererseits bleiben vom Deutschen Zoll- und Handelsgebiete ausgeschlossen die wegen ihrer Lage zur Einschließung in die Zollgrenze nicht geeigneten einzelnen Gebietstheile des Reiches [1]), sowie die Freihafengebiete von Hamburg und Bremen [2]) (Zollausschlüsse oder Zollexklaven).

Innerhalb des Zoll- und Handelsgebietes besteht volle Verkehrsfreiheit: Alle im freien Verkehre eines Bundesstaates befindlichen Gegenstände können in jeden anderen Bundesstaat eingeführt und dürfen in diesem einer Abgabe (Uebergangsabgaben — vergl. unten zu B 3) nur insoweit unterworfen werden, als daselbst gleichartige inländische Erzeugnisse einer inneren Steuer unterliegen (Art. 33 Abs. 2 R.V.).

Ein-, Aus- und Durchfuhrverbote sind grundsätzlich ausgeschlossen; Ausnahmen können zeitweise für einzelne Gegenstände beim Eintritte außerordentlicher Umstände oder aus gesundheits- oder sicherheitspolizeilichen Rücksichten für den ganzen Umfang oder einen Theil des Gebietes angeordnet worden [3]).

„Das Reich ausschließlich hat die Gesetzgebung über das gesammte Zollwesen ... sowie über die Maßregeln, welche in den

[1]) In Preußen das Freihafengebiet von Geestemünde und die Insel Helgoland, in Baden einzelne Theile der Kreise Constanz und Waldshut.

[2]) Das den Hansestädten Hamburg und Bremen im Art. 34 R.V. eingeräumte Vorrecht ist durch R.G. vom 16. Februar 1882 und 31. März 1885 auf die engeren Freihafengebiete beschränkt worden.

[3]) §§ 1, 2 des Vereinszollgesetzes vom 1. Juli 1869.

Zollausschlüssen zur Sicherung der gemeinsamen Zollgrenze erforderlich sind" (Art. 35 R.V.).

Die Durchfuhrzölle waren schon im Zollvereine seit 1861 im Wesentlichen beseitigt; die Zollfreiheit des Durchganges ist ausdrücklich festgestellt[1]). Für die Ausfuhr galt die Zollfreiheit als Regel[2]); mit der Aufhebung des letzten Ausfuhrzolles (auf Lumpen)[3]) gilt diese Regel ohne Einschränkung.

Seitdem bestehen in Deutschland nur Einfuhrzölle, welche als Konsumtionsteuern die vom Auslande eingeführten Waaren treffen.

Der im Zollvereine auf der Grundlage der Preußischen Zollgesetzgebung von 1818 fortgesetzten gemäßigt schutzzöllnerischen Richtung war eine mit den Handelsverträgen der 1860er Jahre angebahnte und im Vereinszolltarife vom 1. Oktober 1870 zum Ausdrucke gelangte Politik des Freihandels gefolgt. Mit der Zolltarifgesetzgebung vom 15. Juli 1879, welche in der Neuredaktion vom 24. Mai 1885 noch jetzt als Grundlage maßgebend, jedoch inzwischen in vielen Einzelheiten abgeändert worden ist, erfolgte ein Umschwung zu einer ausgeprägten Schutzzollpolitik, welche aber infolge des Abschlusses der Handelsverträge seit den Jahren 1891/92 in Verbindung mit der Zusicherung der Meistbegünstigung an zahlreiche andere Staaten wieder eine starke Abschwächung erfahren hat.

B. Theils um die Freiheit des inneren Verkehres zu sichern, theils um sich selbst wichtige Steuerquellen zu erschließen und deren Ergiebigkeit gegenüber der staatlichen und kommunalen Konkurrenz zu wahren, hat das Reich die innere Verbrauchsbesteuerung[4]) nach folgenden Richtungen hin geordnet:

1. „Das Reich ausschließlich hat die Gesetzgebung ... über die Besteuerung des im Bundesgebiete gewonnenen Salzes und Tabacks, bereiteten Branntweins und Bieres und aus Rüben oder anderen inländischen Erzeugnissen dargestellten Zuckers und Syrups, über den gegenseitigen Schutz der in den einzelnen Bundesstaaten erhobenen Verbrauchsabgaben gegen Hinterziehungen" ... (Art. 35 R.V.). Durch

[1]) Art. 3 § 1 Abs. 2 des Zollvereinsvertrages vom 8. Juli 1867 und § 6 des Vereinszollgesetzes vom 1. Juli 1869.

[2]) § 5 des Vereinszollgesetzes vom 1. Juli 1869.

[3]) § 1 II der Novelle vom 7. Juli 1873 zum Vereinszolltarif.

[4]) Der im Jahre 1901 dem Reichstage vorgelegte Entwurf eines Schaumweinsteuergesetzes hat seine Erledigung noch nicht gefunden.

Reichsgeſ. vom 3. Juli 1878 iſt auch die in der Form des Stempels erhobene Verbrauchſteuer von Spielkarten[1]), unter Ausſchließung von Landesſtempelabgaben, dem Reiche vorbehalten worden.

Das den Bundesſtaaten Bayern, Württemberg und Baden eingeräumte verfaſſungmäßige Vorrecht (Art. 35 Abſ. 2; Art. 78 Abſ. 2 R.V.) zur landesgeſetzlichen Beſteuerung des inländiſchen Branntweines und Bieres beſchränkt ſich ſeit Einführung der vollen Branntweinſteuergemeinſchaft durch Reichsgeſ. vom 24. Juni 1887 (§ 24 C) auf die Beſteuerung des Bieres. Außerdem iſt durch Reichsgeſ. vom 25. Juni 1873 die landesgeſetzliche Beſteuerung des inländiſchen Bieres bis auf Weiteres in Elſaß-Lothringen geſtattet (§ 24 D).

2. Abgeſehen von der zu Nr. 1 erörterten Sonderſtellung einzelner Staaten hinſichtlich der Bierbeſteuerung ſind innere Verbrauchſteuern von inländiſchen[2]) Erzeugniſſen nur geſtattet:

a) für die ſtaatliche Beſteuerung[3]) von „Eſſig, Malz, Wein, Moſt, Cider (Obſtwein), Mehl und anderen Mühlenfabrikaten, desgleichen Backwaaren, Fleiſch, Fleiſchwaaren und Fett", unter Beſtimmung von höchſten Sätzen für die Weinbeſteuerung und — hinſichtlich der zur Landesbeſteuerung des Bieres berechtigten Staaten — für die Bierbeſteuerung;

b) für die kommunale (ſelbſtändige oder Zuſchlags-)Beſteuerung[4]) folgender „zur örtlichen Konſumtion beſtimmter" Gegenſtände: „Bier, Eſſig, Malz, Cider (Obſtwein) und die der Mahl- und Schlachtſteuer unterliegenden Erzeugniſſe, ferner Brennmaterialien, Marktviktualien und Fourage", ſowie — mit der Beſchränkung auf die „eigentlichen Weinländer" — Wein und ausnahmsweiſe — nach Maßgabe der beſtehenden Beſteuerung und Geſetzgebung —

---

[1]) §§ 1, 27 R.G. vom 3. Juli 1878.

[2]) Wegen der ſtaatlichen und kommunalen Beſteuerung ausländiſcher Erzeugniſſe vergl. Art. 5 I des Zollvereinsvertrages und § 1 der hierzu ergangenen Novelle vom 27. Mai 1885.

[3]) Art. 5 II § 2 des Zollvereinsvertrages vom 8. Juli 1867; Art. 40 R.V.

[4]) Art. 5 II § 7 a. a. O.

Branntwein; für die Besteuerung von Bier, Wein und Branntwein sind höchste Sätze bestimmt.

3. Gemäß dem verfassungmäßig gesicherten Grundsatze der Freiheit des inneren Verkehres (Art. 33 Abs. 2 R.V.) darf bei der bundesstaatlichen und kommunalen Verbrauchsbesteuerung, soweit sie überhaupt noch gestattet ist, das Erzeugniß eines anderen Bundesstaates „unter keinem Vorwande höher oder in einer lästigeren Weise" als das heimische Erzeugniß besteuert werden [1]).

Die zur Sicherung einer gleichmäßigen Verbrauchsbesteuerung im Inlande ursprünglich bei Gründung des Zollvereines vorgesehenen Ausgleichungsabgaben — im Betrage der bei der Einfuhr zu entrichtenden Differenz zwischen der höheren Steuer des Einfuhr- und der geringeren Steuer des Ausfuhrstaates mit dem Verbote von Rückvergütungen — waren schon seit 1841 durch Uebergangsabgaben ersetzt worden; bei diesen hat der Einfuhrstaat den ganzen Steuerbetrag zu erheben, dagegen der Ausfuhrstaat volle Rückvergütung zu leisten.

Auf dieser Grundlage sind die Uebergangsabgaben auch im Zollvereinsvertrage vom 8. Juli 1867 [2]) geregelt. Gegenwärtig [3]) beschränken sie sich in der Hauptsache auf die Ein- und Ausfuhr von Bier und von geschrotetem Malze zwischen den zur Landesbesteuerung des Bieres berechtigten und den übrigen Staaten.

C. „Die Erhebung und Verwaltung der Zölle und Verbrauchsteuern (Art. 35 R.V.) bleibt jedem Bundesstaate, soweit derselbe sie bisher ausgeübt hat, innerhalb seines Gebietes überlassen.

„Der Kaiser überwacht die Einhaltung des gesetzlichen Verfahrens durch Reichsbeamte, welche er den Zoll- oder Steuerämtern [4]) und den Direktivbehörden [5]) der einzelnen Staaten, nach Vernehmung des

---

[1]) Art. 5 II §§ 3, 7 des Zollvereinsvertrages vom 8. Juli 1867.

[2]) Art. 5 II §§ 3 ff. a. a. O.

[3]) Uebersicht der Uebergangsabgaben und Ausfuhrvergütungen u. s. w. in der Bekanntmachung vom 9. Juli 1897 (R.G.Bl. S. 597). Eine Uebergangsabgabe von Branntwein — und zwar ohne Ausfuhrvergütung — wird nur noch gegenüber Luxemburg erhoben. Uebergangsabgaben von Fleisch bestehen noch in Sachsen und Baden.

[4]) „Kontroleure (Stationskontroleure)."

[5]) „Reichsbevollmächtigte für Zölle und Steuern."

Ausschusses des Bundesrathes für Zoll- und Steuerwesen, beiordnet" (Art. 36 R.V.).

D. Die Zölle und die verfassungmäßig (Art. 35 R.V.) der Reichsgesetzgebung vorbehaltenen Verbrauchsteuern[1]) sind als „für die Zwecke des Reiches zu verwendende Steuern" (Art. 4 Nr. 2 R.V.) ihrem Wesen nach Reichssteuern, obwohl ihnen im Art. 70 R.V. diese äußere Bezeichnung nicht beigelegt ist. Insbesondere wird die reichssteuerliche Natur nicht dadurch beeinträchtigt, daß infolge der mit der s. g. Franckenstein'schen Klausel[2]) begonnenen Ueberweisungspolitik die unmittelbare Verwendung der Erträge von Zöllen und Verbrauchsteuern für Reichszwecke beschränkt ist durch Ueberweisungen an die Bundesstaaten, welche ihrerseits die etatsmäßigen Fehlbeträge des Reiches durch Matrikularbeiträge (Art. 70 R.V.) zu decken haben.

β) Die einzelnen Verbrauchsteuern.

§ 24.

A. Die Salzbesteuerung.

Die Reichssteuer vom Salze beruht noch jetzt auf der zwischen den Staaten des Zollvereines getroffenen Uebereinkunft vom 8. Mai 1867 und den zur Ausführung dieser Uebereinkunft erlassenen Bundes- (B.G. vom 12. Oktober 1867) und landesgesetzlichen Vorschriften. Unter Aufhebung der noch bestehenden staatlichen Salzmonopole und unter Herstellung des freien Verkehres mit Salz wurde für das zum inländischen Verbrauche bestimmte, im Inlande gewonnene Salz (Kochsalz) — Siede-, Stein- und Seesalz, sowie alle Stoffe, aus denen Salz ausgeschieden zu werden pflegt — eine Verbrauchsteuer (Vertriebsteuer) von 2 Thalern für den Zentner Nettogewicht (12 ℳ. für 100 Kilogramm) eingeführt.

Steuerfrei ist das zur Ausfuhr nach dem Auslande gelangende und das für die Zubereitung zur Ausfuhr bestimmter Waaren verwendete Salz sowie das zum menschlichen Gebrauche unbrauchbar gemachte (denaturirte) Salz, welches für landwirthschaftliche (Fütterung, Düngung) und für gewerbliche Zwecke Verwendung findet.

---

[1]) Jetzt die sämmtlichen Verbrauchsteuern des Art. 35 R.V. mit Ausnahme der Biersteuern in Bayern, Württemberg, Baden und Elsaß-Lothringen.

[2]) „Derjenige Ertrag der Zölle und der Tabacksteuer, welcher die Summe von 130 000 000 ℳ. in einem Jahre übersteigt, ist den einzelnen Bundesstaaten nach Maßgabe der Bevölkerung, mit welcher sie zu den Matrikularbeiträgen herangezogen werden, zu überweisen" (§ 8 des Zolltarifgesetzes vom 15. Juli 1879 in der Neuredaktion vom 24. Mai 1885).

Steuerpflichtig ist der Produzent oder Steinsalz-Bergwerksbesitzer. Die Verpflichtung zur Steuerzahlung tritt regelmäßig ein mit der Entnahme aus den zur Lagerung des Salzes bestimmten, unter steuerlichem Mitverschlusse stehenden Räumen (Salzmagazinen). Bis zu diesem Uebergange in den freien Verkehr steht die Salzgewinnung und -lagerung unter Kontrole der Steuerverwaltung (Salzsteueramt).

B. Die Tabackbesteuerung.

Das Reichsges. vom 16. Juli 1879[1]) hat für den innerhalb des Zollgebietes erzeugten Taback anstatt der früheren Flächensteuer in der Hauptsache eine nach dem Gewichte des Tabacks in fermentirtem oder getrocknetem fabrikationsreifem Zustande bemessene Materialsteuer (45 ℳ. für 100 Kilogramm) eingeführt[2]). Für Tabackpflanzungen auf Grundstücken von weniger als 4 Ar Flächeninhalt erfolgt statt der Gewichts- die Flächenbesteuerung (4,5 ℳ. für 1 Quadratmeter[3]). Ausnahmsweise kann die Steuerbehörde wegen örtlicher Schwierigkeiten in der Ausführung der Gewichtsbesteuerung auch für Tabackpflanzungen auf größeren Grundstücken, sofern nur die Gesammtfläche der Einzelpflanzungen innerhalb derselben Gemarkung im Vorjahre 2 Hektar nicht überstiegen hat, die Flächenbesteuerung oder eine „Fixation" der Gewichtsteuer anordnen[4]).

Die Verwendung von Tabacksurrogaten bei der Herstellung von Tabackfabrikaten ist grundsätzlich verboten[5]); jedoch ist dem Bundesrathe die Gestattung von Ausnahmen, unter Bestimmung der für die Verwendung von Surrogaten zu entrichtenden Steuer, mit der Einschränkung vorbehalten, daß die getroffenen Ausnahmebestimmungen über die Höhe der Steuer auf Verlangen des Reichstages bei seinem nächsten Zusammentreten außer Kraft zu setzen sind. Die vom Bundesrathe ohne Widerspruch des Reichstages festgesetzte Surrogatsteuer beläuft sich auf 65 ℳ. für 100 Kilogramm der zugelassenen fabrikationsreifen Surrogate.

Steuerpflichtig sind:

1. bei der Gewichtsbesteuerung[6]) die Tabackpflanzer (Inhaber des

---

[1]) Dieses Gesetz ist nur in einzelnen, nicht wesentlichen Punkten durch R.G. vom 5. April 1885 ergänzt worden.

[2]) § 2 des Tabacksteuergesetzes vom 16. Juli 1879.

[3]) § 23 a. a. O.

[4]) § 25 a. a. O.

[5]) § 27 a. a. O.

[6]) §§ 5, 16, 19 a. a. O.

mit Taback bepflanzten Grundstückes) und der erste Erwerber (Käufer u. s. w.) des gewonnenen Tabacks, unter Stundung der Steuerzahlung für den Pflanzer bis zur erstmaligen Veräußerung, spätestens jedoch bis zum 15. Juli des auf das Erntejahr folgenden Jahres, mit Zulassung weiterer Befristung durch die oberste Landesbehörde[1]) bis zum 30. Juni des zweiten Jahres, mit der Wirkung, daß bei der innerhalb der maßgebenden Frist erfolgten erstmaligen Veräußerung der Erwerber zur Entrichtung der Steuer verpflichtet ist;

2. bei der Flächenbesteuerung[2]) der Tabackpflanzer (Inhaber des Grundstückes), unter Stundung bis zum 15. Juli des auf das Erntejahr folgenden Jahres;
3. bei der Surrogatbesteuerung der Fabrikant.

Mit der Einbringung des Tabacks in Zollniederlagen sowie in besondere Niederlagen für unversteuerten inländischen Taback *ruht* die Verpflichtung zur Zahlung der Gewichtsteuer[3]). Bei dieser *unterbleibt* die Versteuerung für den über die Zollgrenze ausgeführten sowie für den unter amtlicher Aufsicht bei der Verwiegung oder auf der Niederlage vernichteten Taback[4]). Ein entsprechender *Steuererlaß* wird gewährt bei der Gewichts-[5]) und bei der Flächenbesteuerung[6]) für den Fall der gesammten oder theilweisen Zerstörung des noch im Ganzen beim Pflanzer vorhandenen Tabackgewinnes durch Feuerschaden innerhalb der maßgebenden Frist (oben zu 1 und 2), bei der Flächenbesteuerung[7]) außerdem noch im Falle des Verderbens der gesammten Ernte oder eines großen Theiles durch Mißwachs oder andere Unglücksfälle. Eine *Ausfuhrvergütung*[8]) erfolgt bei der Ausfuhr versteuerten Rohtabacks in Mengen von mindestens 25 Kilogramm Gewicht sowie bei der Ausfuhr unter steuerlicher Aufsicht gefertigter Tabackfabrikate.

Für die der Gewichtsbesteuerung unterliegenden Pflanzungen bestehen genaue Vorschriften[9]) über die Anmeldung der Pflanzungen,

[1]) § 2 R.G. vom 5. April 1885.
[2]) § 24 des Tabacksteuergesetzes vom 16. Juli 1879.
[3]) § 16 Abs. 2. a. a. O.
[4]) § 16 Abs. 3, § 17 a. a. O.
[5]) § 16 Abs. 3 a. a. O.; § 3 R. G. vom 5. April 1885.
[6]) § 24 Abs. 3 des Tabacksteuergesetzes vom 16. Juli 1879.
[7]) § 24 Abs. 3 a. a. O.
[8]) §§ 30, 31 a. a. O.
[9]) §§ 3ff. a. a. O.

die Art des Anbaues, die Feststellung der von dem Pflanzer zu vertretenden Tabackmenge, die amtliche Verwiegung u. s. w., während sich die Aufsicht bei der Flächenbesteuerung [1]) auf die Anmeldung und Feststellung der bepflanzten Flächen beschränkt. Die Fabrikation unterliegt der steuerlichen Aufsicht nur bezüglich der Fabriken, welche Surrogate verwenden, sowie der eine Ausfuhrvergütung für Tabackfabrikate beanspruchenden Fabrikanten.

C. Die Branntweinbesteuerung.

In Preußen war bereits seit 1820 die Branntweinbesteuerung in Form der Maischraumsteuer erfolgt. Dieselbe Form hatte auch später, mit Scheidung einer Maischbottich- und einer Branntweinmaterialsteuer, in den mit Preußen in Branntweinsteuergemeinschaft getretenen Staaten Anwendung gefunden. Auf dieser Grundlage wurde die Branntweinbesteuerung durch das, später auf das ganze Gebiet der Norddeutschen Branntweinsteuergemeinschaft ausgedehnte B.G. vom 8. Juli 1868 geregelt. Nachdem infolge des Branntweinsteuergesetzes vom 24. Juni 1887 (§§ 47, 49) und der sich anschließenden Kaiserlichen Verordnungen (vom 9., 23., 25., 27. September 1887) die Branntweinsteuergemeinschaft für das ganze Reich hergestellt war, gilt auf diesem Gebiete einheitliches Reichsrecht. Durch das Gesetz vom 24. Juni 1887 (§§ 40 ff., 47) wurden die Maischraumsteuer des Gesetzes vom 8. Juli 1868 mit gewissen Aenderungen und Ergänzungen sowie die Bestimmungen über die Steuerfreiheit des Branntweines zu gewerblichen Zwecken (Reichsges. vom 19. Juli 1879) allgemein eingeführt und daneben als zweite Steuer vom Branntweine eine Verbrauchsabgabe angeordnet (§§ 1 ff. des Ges. vom 24. Juni 1887).

Nach mehrfachen Aenderungen durch spätere Novellen erfolgte durch das Reichsgesetz vom 16. Juni 1895 eine weitere Abänderung der Bestimmungen über die Maischraumsteuer und die Verbrauchsabgabe; gleichzeitig wurde diesen beiden Steuern noch eine besondere, zur Gewährung von Ausfuhrvergütungen bestimmte, aber mit Ablauf der hierfür vorgesehenen Endfrist des 30. September 1901 (Art. IV, X Nr. I Abs. 2 a. a. O.) wieder außer Kraft getretene Brennsteuer hinzugefügt. Auf Grund der dem Reichskanzler ertheilten Ermächtigung (Art. V a. a. O.) wurde der Text des Reichsges. vom 24. Juni 1887 unter Berücksichtigung aller dieser Aenderungen durch Bekanntmachung vom 17. Juni 1895 (R.G.Bl. S. 276) von Neuem veröffentlicht.

[1]) §§ 3, 4, 24 des Tabacksteuergesetzes vom 16. Juli 1879.

Das gegenwärtig geltende Reichsrecht, dessen weitere Umgestaltung bereits in Aussicht steht, enthalten die Gesetze vom 8. Juli 1868 (Maischraumsteuer), vom 19. Juli 1879 (Steuerfreiheit des Branntweines zu gewerblichen Zwecken), vom 24. Juni 1887 in der Neuredaktion vom 17. Juni 1895 [1]) und das eine Abänderung der Verbrauchsbesteuerung bezweckende Reichsges. vom 4. April 1898 über die anderweitige Festsetzung des Gesammtkontingentes der Brennereien.

Der im Gebiete der Branntweinsteuergemeinschaft — die seit 1887 das ganze Reich umfaßt — hergestellte Branntwein unterliegt einer doppelten Besteuerung, zu deren Sicherung die Fabrikation und der erzeugte Branntwein selbst (bis er zur Ausfuhr oder zur steuerfreien Verwendung abgefertigt oder bis die Verbrauchsteuer gezahlt oder gestundet wird) einer scharfen steuerlichen Kontrole mit weitgehenden Strafbestimmungen unterworfen sind [2]).

Neben einander kommen als zwei völlig verschiedene Steuerformen zur Anwendung:

1. Die regelmäßig [3]) beim Uebergange des Branntweines aus der steuerlichen Kontrole von demjenigen, welcher den Branntwein zur freien Verfügung erhält, ausnahmsweise auf Grund einer Abfindung nach der Leistungsfähigkeit vom Brennereibesitzer [4]) zu entrichtende Verbrauchsabgabe (Vertriebsteuer).

   Befreit [5]) ist der zur Ausfuhr gelangende sowie nach Bestimmung des Bundesrathes der zu gewerblichen Zwecken, zur Essigbereitung oder zu Putz-, Heizungs-, Koch- oder Beleuchtungszwecken, zu wissenschaftlichen oder zu Heilzwecken verwendete Branntwein.

   Die Besteuerung geschieht mit Unterscheidung zweier fester Steuersätze, eines niedrigeren von 0,50 ℳ und eines höheren von 0,70 ℳ. für das Liter reinen Alkohols. Die Anwendung des niedrigeren Satzes beschränkt sich auf eine zahlenmäßig bestimmte Jahresmenge Branntwein (Kontingent), welche für jede einzelne Brennerei auf je fünfjährige Dauer (Kontingentsperiode) festgesetzt wird, so daß für die

[1]) Auf diese Neuredaktion beziehen sich die folgenden Hinweisungen auf das R.G. von 1887/95.

[2]) §§ 5—39, 42 IV R.G. von 1887/95.

[3]) § 3 a. a. O.

[4]) § 13 a. a. O.

[5]) R.G. vom 19. Juli 1879 und § 1 R.G. von 1887/95.

gesammte hierüber hinaus hergestellte Menge der höhere Satz zu entrichten ist.

Das für die Bemessung der Einzelkontingente maßgebende Gesammtkontingent[1]) wird, nachdem die erste Neubemessung im Brennereibetriebsjahre (1. Oktober bis 30. September) 1897/98 erfolgt ist, demnächst mit Beginn vom 1. Oktober 1898 ab, in jedem fünften Jahre für die folgende Kontingentsperiode von fünf Betriebsjahren nach dem Durchschnitte derjenigen Branntweinmengen festgesetzt, welche innerhalb der vorhergegangenen fünf Jahre in den verbrauchsabgabepflichtigen Inlandsverbrauch übergegangen sind. Der niedrigere Abgabesatz soll alle fünf Jahre einer Revision unterliegen. Die Antheile Bayerns, Württembergs, Badens und der Hohenzollernschen Lande am Gesammtkontingente werden niedriger berechnet als im übrigen Gebiete[2]).

Bei Vertheilung des Gesammtkontingentes auf die einzelnen Brennereien behufs Darstellung der Einzelkontingente[3]) werden nur die seit dem 1. April 1887 bestehenden Brennereien ohne Unterscheidung hinsichtlich ihrer Art, dagegen von den später entstandenen nur die landwirthschaftlichen und die Materialbrennereien (vergl. unten zu Nr. 2 a) berücksichtigt, so daß für die später entstandenen gewerblichen Brennereien (vergl. unten zu Nr. 2 b) ausschließlich der höhere Steuersatz Anwendung findet. Die Neukontingentirung erfolgt im Laufe des letzten Jahres der jeweiligen fünfjährigen Periode für die folgenden fünf Betriebsjahre. Hierbei werden die am Gesammtkontingente bisher betheiligten Brennereien nach Maßgabe der in der vorhergehenden Kontingentsperiode durchschnittlich zum niedrigeren Steuersatze hergestellten Alkoholmenge weiter betheiligt. Besondere Bestimmungen gelten beim Betriebswechsel und hinsichtlich der Neuveranlagung zum Kontingente. Insbesondere dürfen auch landwirthschaftliche und Materialbrennereien, die zum gewerblichen Betriebe übergehen, Branntwein zu dem niedrigeren Steuersatze nicht herstellen.

---

[1]) Art. I R.G. vom 4. April 1898.
[2]) Art. II R.G. vom 4. April 1898 und § 47 R.G. von 1887/95.
[3]) § 2 R.G. von 1887/95.

2. Die Maischraumsteuer in den beiden Formen der Maischbottichsteuer für landwirthschaftliche und der Materialsteuer für Materialbrennereien, denen als dritte, nicht maischraumsteuerartige Form ein Verbrauchsteuerzuschlag für gewerbliche Brennereien hinzutritt.

a) Die regelmäßig für jedes Hektoliter des Rauminhaltes der Maischbottiche und für jede Einmaischung 1,31 ℳ. betragende, jedoch für Kleinbetriebe je nach der täglichen Durchschnittsmaischung (höchstens 1050, über 1050 bis höchstens 1500, über 1500 bis höchstens 3000 Liter Bottichraum) mit nur 6, 8 oder 9 Zehnteln des vollen Betrages zu berechnende Maischbottichsteuer[1]) gilt ausschließlich für die landwirthschaftlichen, d. h. diejenigen während des ganzen Betriebsjahres ausschließlich Getreide oder Kartoffeln verarbeitenden Brennereien, bei deren Betrieb die sämmtlichen Rückstände in einer oder mehreren den Eigenthümern oder Besitzern der Brennerei gehörigen oder von denselben betriebenen Wirthschaften verfüttert werden und der erzeugte Dünger vollständig auf dem den Eigenthümern oder Besitzern der Brennerei gehörigen oder von denselben bewirthschafteten Grund und Boden verwendet wird.

Für Material-, d. h. diejenigen Brennereien, welche während des ganzen Betriebsjahres nichtmehlige Stoffe, mit Ausnahme von Melasse, Rüben und Rübensaft, verarbeiten, besteht die vom Hektoliter der verwendeten Stoffe zu entrichtende, mit Unterscheidung von fünf Gruppen dieser Stoffe in verschiedener Höhe bemessene und für kleinste Betriebe (mit jährlicher Erzeugung von nicht mehr als 50 und zwischen 50 und 100 Litern reinen Alkohols) mit nur 4 oder 8 Zehnteln zu berechnende Materialsteuer[2]).

Die Maischbottich- und die Materialsteuer sind, vorbehaltlich der Stundung durch die oberste Finanzbehörde, spätestens am letzten Tage des Monates zu entrichten, in welchem ein Brennereibetrieb stattgefunden hat[3]).

---

[1]) § 41 I, II R.G. von 1887/95.
[2]) § 41 III a. a. O.
[3]) § 13 Ges. vom 8. Juli 1868.

Eine Rückvergütung beider Steuern kann nach näherer Bestimmung des Bundesrathes außer für gewerbliche Zwecke auch für Branntwein bewilligt werden, welcher zu Heil-, zu wissenschaftlichen oder zu Putz-, Heizungs-, Koch- oder Beleuchtungszwecken Verwendung findet oder welcher während der Steuerkontrole durch Verdunstung oder sonstige natürliche Einflüsse verloren geht[1]).

Steuererlasse beschränken sich auf die beiden Fälle einer unvermeidlichen Unterbrechung des Betriebes und der gänzlichen Unbrauchbarkeit der Maische eines versteuerten unangebrochenen Bottichs infolge außerordentlicher Zufälle[2]).

Anstatt der Maischbottich- und der Materialsteuer kann auf Antrag des Brennereibesitzers sowie bei Materialbrennereien auch auf Anordnung der Steuerbehörde ohne Antrag der Zuschlag zur Verbrauchsabgabe erhoben werden[3]).

b) Von dem in gewerblichen, d. h. weder zu den landwirthschaftlichen noch zu den Materialbrennereien gehörigen, insbesondere also auch in den Melasse, Rüben und Rübensaft verarbeitenden Brennereien hergestellten Branntweine wird, soweit er der Verbrauchsbesteuerung unterliegt, anstatt der Maischbottich- oder der Materialsteuer ein Zuschlag zur Verbrauchsteuer von 0,20 ℳ für das Liter reinen Alkohols erhoben; für kleinere, bereits vor dem 1. April 1887 bestehende Betriebe treten Ermäßigungen ein[4]).

D. Die Bierbesteuerung.

Auf der Grundlage der alten, in Preußen bereits seit 1819 bestehenden Braumalzbesteuerung wurde die Bierbesteuerung zunächst im Norddeutschen Bunde[5]) und demnächst durch das Brausteuergesetz vom 31. Mai 1872 für die Brausteuergemeinschaft im Reiche geregelt. Ausgeschlossen von dieser Gemeinschaft sind verfassungmäßig[6]) Bayern, Württemberg und Baden, sowie auf Grund reichs-

[1]) § 41 V R.G. von 1887/95.
[2]) § 14 Ges. vom 8. Juli 1868.
[3]) § 42 III R.G. von 1887/95.
[4]) § 42 I, II a. a. O.
[5]) B.G. vom 4. Juli 1868.
[6]) Art. 35 Abs. 2, 78 R.V.

gesetzlicher[1]) und deshalb auch der Abänderung im Wege der Reichsgesetzgebung ausgesetzter Bestimmung Elsaß-Lothringen. Hier bestehen besondere Steuerformen, und zwar in Bayern mit unbedingtem Verbote der Verwendung von Malz- und Hopfensurrogaten zur Bierbereitung die Braumalzbesteuerung auf Grund einer, mit automatischen Messungsapparaten bewirkten Feststellung des in den Mühlen vermahlenen Malzes nach Hektolitern (Vermahlungsteuer); in Württemberg und Baden besteht jetzt die gleiche Steuerform, jedoch unter Feststellung des auf den Mühlen vermahlenen Malzes nach dem Gewichte. Die Elsaß-Lothringensche Biersteuer ist eine Art der an den Rauminhalt der Braugefäße anknüpfenden, s. g. Kessel- oder Bottichsteuern, Steuerformen, die ungeachtet ihrer weiten Verbreitung (Frankreich, Rußland, Belgien, Holland) mit Recht als sehr unvollkommen gelten.

Der im Jahre 1881 unternommene Versuch, die Brausteuer des Reichsges. vom 31. Mai 1872 auf der Grundlage der Bayerischen Einrichtungen durch eine Vermahlungsteuer zu ersetzen, und hiermit eine einheitliche Bierbesteuerung im ganzen Reiche anzubahnen, scheiterte mit der Ablehnung des Gesetzentwurfes[2]) im Reichstage.

Die geltende Brausteuer beschränkt sich auf bestimmte Stoffe, wenn sie zur Bereitung von Bier[3]) sowie unter besonderen Voraussetzungen[4]) — Verbindung von Bier- und Essiggewinnung oder Herstellung von Essig aus solchen Stoffen zum Verkaufe oder zu gewerblichen Zwecken in eigens dazu bestimmten Anlagen — zur Bereitung von Essig verwendet werden; die Bemessung geschieht nach dem Reingewichte dieser Stoffe[5]). Die nach dem Brauwerthe der Stoffe abgestuften Steuersätze betragen für je 100 Kilogramm von Getreide (Malz, Schrot u. s. w.), Mais (gemahlen oder ungemahlen u. s. w.) und grüner Stärke (mit mindestens 36 % Wassergehalt) 4 ℳ., von Stärke, Stärkemehl (einschl. Kartoffelmehl) und Stärkegummi (Dextrin) sowie von Syrup aller Art 6 ℳ., endlich von Zucker aller Art, von Zuckerauflösungen und von allen anderen Malzsurrogaten (mit alkoholbildenden Substanzen als wesentlichen Bestandtheilen) 8 ℳ.

---

[1]) § 4 R.G. vom 25. Juni 1873, betr. die Einführung der R.V. in Elsaß-Lothringen.

[2]) Verhandl. des Reichstages 1881 III 283.

[3]) § 1 R.G. vom 31. Mai 1872.

[4]) § 2 a. a. O.

[5]) § 3 a. a. O.

Steuerfrei ist nur die auf den eigenen Bedarf in einem Haushalte von höchstens 10 Personen über 14 Jahre beschränkte Bereitung von Bier als Haustrunk ohne besondere Brauanlagen[1]).

Die Brausteuer ist vom Brauer im Voraus zu entrichten. Hierfür gelten drei Formen:

1. „Fixation“[2]); die Versteuerung kann nach Uebereinkommen mit der Steuerbehörde unter den vorgeschriebenen Bedingungen durch Entrichtung einer Abfindungssumme (in mindestens monatlichen Zahlungen) erfolgen.
2. Einmaischungsteuer[3]); Brauer ohne „Fixation“ haben mittelst schriftlicher Brauanzeige die bevorstehenden Braueinmaischungen, entweder so oft gebraut wird, oder im Voraus für einen bestimmten Zeitraum anzumelden; die Steuerzahlung ist im ersteren Falle mit der Brauanzeige zu verbinden, im letzteren Falle nach der Wahl des Brauers entweder für den ganzen Zeitraum im Voraus oder für jede Maischung besonders vor deren Eintritt zu leisten.
3. Vermahlungsteuer[4]); ausnahmsweise kann den Brauern auf ihren Antrag gestattet werden, daß sie die Brausteuer von den vor der Einmaischung einer Vermahlung (Schrotung) unterliegenden Stoffen mit den allgemeinen Sätzen nach dem Gewichte der zur Verarbeitung auf der Mühle bestimmten noch unvermahlenen Stoffe entrichten.

Neben den allgemeinen[5]) zur Sicherung der Bierbesteuerung erforderlichen Kontrolvorschriften bestehen für jede dieser verschiedenen Erhebungsformen besondere Aufsichtsbestimmungen. Rückvergütung[6]) der Steuer erfolgt bei der Ausfuhr aus dem Gebiete der Brausteuergemeinschaft. Erstattungsansprüche[7]) beschränken sich, unter Voraussetzung sofortiger Anzeige, auf die Fälle zufälliger Vernichtung oder wesentlicher Beschädigung der zur Einmaischung bestimmten Brau-

[1]) § 5 R.G. vom 31. Mai 1872.
[2]) § 4 a. a. O.
[3]) § 16 a. a. O.
[4]) § 22 II, III a. a. O.; die Bestimmungen im § 22 I sind mit der Aufhebung der Preußischen Schlacht- und Mahlsteuer durch Gesetz vom 25. Mai 1873 gegenstandlos geworden.
[5]) §§ 9—15 a. a. O.
[6]) § 6 a. a. O.
[7]) § 7 a. a. O.

stoffe vor der beabsichtigten Verwendung und bei der Einmaischungssteuer auf die Fälle unvorhergesehener Verhinderung der deklarirten Bierbereitung.

E. Die Zuckerbesteuerung.

Nachdem die im Zollvereine bereits seit 1841 bestehende Rüben- (Material-)steuer auf Grund des Reichsges. vom 9. Juli 1887 durch eine ermäßigte Rübensteuer nnd eine „Verbrauchsabgabe" von Zucker (Vertriebsteuer) ersetzt worden war, erfolgten durch Reichsges. vom 31. Mai 1891 die gänzliche Beseitigung der Rübensteuer und die Einführung einer erhöhten Verbrauchsabgabe. Unter Abänderung dieses Gesetzes hat das Reichsges. vom 27. Mai 1896 die Verbrauchsabgabe erhöht und durch einen Zuschlag zur Zuckersteuer ergänzt sowie die Ausfuhrzuschüsse anderweit geregelt. Gleichzeitig ist eine die Abänderungen berücksichtigende und den gesammten gegenwärtigen Rechtszustand auf diesem Gebiete darstellende Neuredaktion erfolgt und durch Bekanntmachung vom 28. Mai 1896[1]) (R.G.Bl. S. 116) veröffentlicht worden.

Der Besteuerung unterliegt der inländische Rübenzucker, nämlich der gesammte im Inlande durch Bearbeitung von Rüben oder durch weitere Bearbeitung von Produkten aus den im Inlande bearbeiteten Rüben (insbesondere Entzuckerung, Raffination von Zuckerabläufen — Syrup, Melasse — und von Rohzucker, Auflösung von festem Zucker, Inversion) gewonnene feste und flüssige Zucker (einschließlich der Rübensäfte, Füllmassen und Zuckerabläufe[2]).

Vom Zucker ist eine doppelte Steuer zu entrichten, wogegen bei der Ausfuhr Zuschüsse (Ausfuhrprämien) gewährt werden.

1. Die Zuckersteuer im Betrage von 20 ℳ. für je 100 Kilogramm Nettogewicht ist bei dem Uebergange des Zuckers aus der Steuerkontrole in den freien Verkehr von demjenigen zu entrichten, welcher den Zucker zur freien Verfügung erhält[3]).

   Zuckerabläufe und Rübensäfte und hieraus mit oder ohne Verwendung anderer Stoffe hergestellte Mischungen können vom Bundesrathe — vorbehaltlich der Außerkraftsetzung der getroffenen Bestimmungen infolge eines hierauf gerichteten Ver-

---

[1]) Auf diese Neuredaktion vom 28. Mai 1896 beziehen sich die folgenden Hinweisungen auf das Gesetz von 1891/96.

[2]) § 1 R.G. von 1891/96.

[3]) §§ 2, 3 a. a. O.

langens des Reichstages bei seinem nächsten Zusammentreten — der Zuckersteuer zum vollen oder zu einem ermäßigten Steuersatze unterstellt werden[1]).

Befreit von der Zuckersteuer ist der unter Steuerkontrole ausgeführte Zucker, während bei der Ausfuhr aus dem freien Verkehre eine Vergütung der gezahlten Steuer nicht eintritt. Weitere Bestimmungen über Steuererlaß oder -vergütung bei Ausfuhr von Fabrikaten aus inländischem Rübenzucker oder bei Lagerung solcher Fabrikate in steuerfreien Niederlagen sind, ebenso wie Anordnungen über steuerfreie Ablassung von inländischem Rübenzucker zur Viehfütterung oder zur Herstellung von anderen Fabrikaten als Verzehrungsgegenständen dem Bundesrathe vorbehalten[2]).

Steuerfreie Niederlagen sind zugelassen, theils um für unversteuerten Zucker sowie für die unter Verwendung unversteuerten Zuckers zur Ausfuhr hergestellten Fabrikate die Erhebung der Zuckersteuer auszusetzen, theils um für die unter Verwendung versteuerten Zuckers zur Ausfuhr hergestellten Fabrikate die Vergütung der Zuckersteuer für die verwendete Zuckermenge vorweg zu gewähren[3]).

Zur Sicherung der Besteuerung dient die steuerliche Kontrole über die Herstellung und den Verbleib unversteuerten inländischen Rübenzuckers[4]) sowie über die Fabriken, welche versteuerten inländischen Rübenzucker weiter verarbeiten, ferner über die Fabriken von Rübenzucker und gleichgestellte Fabriken[5]).

2. Als Betriebsteuer[6]) ist nach Maßgabe der innerhalb eines jeden Betriebsjahres aus einer Zuckerfabrik mit steuerlicher Abfertigung ausgehenden (in den freien Verkehr tretenden oder im gebundenen Verkehre verbleibenden) Rohzuckermenge von dem Fabrikinhaber ein Zuschlag zur Zuckersteuer zu entrichten. Die Höhe des Zuschlages richtet sich einestheils nach der Höhe der innerhalb des Betriebsjahres abgefertigten

[1]) § 2 Abs. 3, 4 R.G. von 1891/96.
[2]) §§ 5, 6 a. a. O.
[3]) § 40 a. a. O.
[4]) §§ 7 ff. a. a. O.
[5]) § 42 a. a. O.
[6]) §§ 65 ff. a. a. O.

Ausgangsmenge, anderentheils nach der Innehaltung des für jede einzelne Zuckerfabrik festgesetzten Jahreskontingentes.

Ohne Rücksicht auf das Kontingent steigt der von je 100 Kilogramm Rohzucker zu entrichtende Zuschlag, beginnend mit 0,10 ℳ. bei einer abgefertigten Ausgangsmenge bis zu 4 Millionen Kilogramm einschließlich, für jede folgende Million um je 0,025 ℳ. Bei Ueberschreitung des Jahreskontingentes erhöht sich der Zuschlag für die das Kontingent übersteigende Zuckermenge um einen dem Ausfuhrzuschusse für Rohzucker (vergl. unten zu Nr. 3) gleichkommenden Betrag; Fabriken, denen ein Kontingent überhaupt nicht zugetheilt ist, haben den Zuschlag von der gesammten Zuckererzeugung zu entrichten.

Das für die Berechnung der Einzelkontingente maßgebende Gesammtkontingent[1]) wird für jedes Betriebsjahr im vorhergehenden Jahre auf der Grundlage der für das Betriebsjahr 1896/97 gesetzlich vorgeschriebenen Summe von 1700 Millionen Kilogramm mit einer der Vermehrung des inländischen Verbrauches an Zucker entsprechenden Erhöhung vom Bundesrathe festgestellt.

Die Bildung der Einzelkontingente[2]) erfolgt bis zum 1. November eines jeden Betriebsjahres für das folgende Betriebsjahr durch die obersten Landesfinanzbehörden in Rohzuckerwerthen, und zwar regelmäßig nach den von den einzelnen Fabriken in bestimmten Vorjahren durchschnittlich hergestellten Zuckermengen; den nach dem 1. Dezember 1895 errichteten Fabriken wird ein Kontingent für das erste Jahr ihres Betriebes überhaupt nicht, für das zweite Jahr aber nur zur Hälfte der sonst maßgebenden Jahresmenge zugetheilt.

Uebersteigt das Gesammtkontingent die Summe der für dasselbe Jahr ermittelten Einzelkontingente, so sind diese verhältnißmäßig zu erhöhen; im entgegengesetzten Falle findet eine verhältnißmäßige Herabsetzung statt[3]).

3. Ausfuhrzuschüsse[4]) (Prämien) werden für Zucker, unter Abstufung der Sätze nach dem Zuckergehalte (für je 100 Kilogramm, von Rohzucker mit mindestens 90 aber unter 98 %

[1]) § 75 R.G. von 1891/96.
[2]) §§ 70 ff. a. a. O.
[3]) § 75 letzter Abs. a. a. O.
[4]) § 78 a. a. O.

2,50 ℳ., von Zucker mit mindestens 98 aber unter 99½ % 3 ℳ., von noch reinerem Zucker 3,55 ℳ.) sowie nach Bestimmung des Bundesrathes auch für Fabrikate aus inländischem Rübenzucker gewährt im Falle der Ausfuhr oder der Lagerung in einer öffentlichen oder in einer unter amtlichem Mitverschluß stehenden Privatniederlage bei einer Menge von mindestens 500 Kilogramm. Die dem Bundesrathe [1]) — vorbehaltlich der Zustimmung des Reichstages — für den Fall der Ermäßigung oder Beseitigung der Zuckerprämien in anderen, Rübenzucker erzeugenden Ländern ertheilte Ermächtigung zur Ermäßigung oder Abschaffung der Zuschüsse und zur gleichzeitigen Herabsetzung der Zuckersteuer gemäß der Ersparung an Ausfuhrzuschüssen hat erst jetzt mit dem Zustandekommen einer internationalen Vereinbarung der auf Ausfuhr von Zucker angewiesenen Staaten praktische Bedeutung erlangt.

F. Spielkartenbesteuerung.

Nach dem Reichsges. vom 3. Juli 1878 sind Spielkarten — und zwar sowohl die vom Auslande eingeführten zum Verbleibe im Inlande bestimmten als auch die im Inlande hergestellten Spielkarten, soweit die letzteren nicht unter amtlicher Kontrole zur Ausfuhr gelangen — einer die Landesbesteuerung ausschließenden Reichsbesteuerung in Form des Stempels unterworfen. Die bei der Abstempelung zu entrichtende Steuer beträgt 0,30 ℳ. für jedes Kartenspiel von 36 oder weniger Blättern, 0,50 ℳ. für jedes andere Spiel. Die Herstellung von Spielkarten steht unter steuerlicher Aufsicht. Feilhaltung, Veräußerung, Erwerbung, Spielgebrauch und wissentliche Innehabung von ungestempelten Karten sind mit Strafen bedroht; desgleichen die Duldung des Gebrauches solcher Karten seitens der Wirthe, wenn nicht nachgewiesen wird, daß der Gebrauch ohne ihr Wissen geschehen ist. Ungestempelte Karten unterliegen der Einziehung.

C. Die Rechtsverkehrsteuern.

1. Ihre Natur und Bedeutung.

§ 25.

Im Steuersysteme sollen die Forderungen der Gerechtigkeit verwirklicht werden mittelst der direkten Steuern nach Rücksichten der persön-

[1]) § 79 R.G. von 1891/96.

lichen Leistungsfähigkeit, mittelst der indirekten Steuern nach Rücksichten der Allgemeinheit der Besteuerung, außerdem mittelst beider nach Rücksichten des besonderen Interesses Einzelner an bestimmten Staatseinrichtungen (§ 14).

Bei den sich an Vorgänge des Rechtsverkehres knüpfenden, also das einzelne Rechtsgeschäft als solches, regelmäßig ohne Unterscheidung der daran betheiligten Personen, treffenden Steuern — Rechtsverkehrsteuern (§ 17 II) — ist die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich ausgeschlossen. Sie können deshalb nur indirekte Steuern sein. Aber auch hier dienen sie nicht zur Verwirklichung der Allgemeinheit der Besteuerung, indem sie sich nicht, wie die Zölle und Verbrauchsteuern, auf die weitesten Kreise der Bevölkerung erstrecken, sondern sich auf die engen Kreise der an bestimmten Rechtsgeschäften Betheiligten beschränken. Ihre Rechtfertigung finden diese Steuerformen nur in dem besonderen aus dem Rechtsverkehre entspringenden Interesse an bestimmten Staatseinrichtungen. Wer an Rechtsvorgängen (Rechtsgeschäften) betheiligt ist, mit denen sich — außerhalb des Gebietes gebührenmäßiger Abgeltung — ein besonderes Interesse an den Staatseinrichtungen zur Erhaltung und Beförderung der Sicherheit des Rechtsverkehres verbindet, darf auch einer besonderen Belastung durch Rechtsverkehrsteuern unterzogen werden.

Wollte man mit der herrschenden Schulmeinung (§§ 6—8) das Interesse als mitbestimmenden Besteuerungsgrund überhaupt verwerfen und nur die persönliche Leistungsfähigkeit als Grundlage und Maßstab der Besteuerung zulassen, so müßte man namentlich die Verkehrsteuern jeder Art als mit den Forderungen der Gerechtigkeit unvereinbar für unstatthaft erachten.

Auch der Versuch, die Verkehrsteuern irgend welcher Art mit ethischen und sozialen Gründen zu stützen, würde erfolglos bleiben. Insbesondere muß die Forderung, die Erbschaftsteuer als geeignetes Mittel zur Vermögensausgleichung oder zur gerechteren Vertheilung des Volkseinkommens zu benutzen und hiernach auszugestalten, entgegengetreten werden. Wer dies verlangt, verläßt ganz und gar das steuerliche Gebiet. Wäre die bestehende Eigenthumsordnung unhaltbar — eine Anschauung, die von den besitzenden Klassen schwerlich getheilt wird —, so müßte sie geändert werden. Aber eine derartige, das Staatswesen in einer seiner wichtigsten Grundlagen tief berührende Umgestaltung würde nicht auf einem Umwege, mittelst der Besteuerung, erzielt werden dürfen. Steuern sind ihrem Begriffe nach nothwendige

Beiträge zur Deckung der Finanzbedarfe, nicht aber Mittel zur Erreichung fremder, ihrem Wesen völlig fern liegender Zwecke (§ 10).

Wenn hiernach nur das besondere Interesse zur Begründung der Rechtsverkehrsteuern dienen kann, so handelt es sich im Weiteren um die scharfe Abgrenzung der Gebiete von Gebühren und Steuern, um die richtige Auswahl der zur Besteuerung geeigneten Rechtsgeschäfte und um die dem besonderen Interesse entsprechende Steuerbemessung. In allen diesen Beziehungen sind die üblichen Steuerformen durchweg mit Mängeln behaftet. Der Hauptgrund beruht überall auf der herkömmlichen Einkleidung in die Form der Stempelabgaben (§ 17 IV). Hiermit wird die Natur der Abgaben verdunkelt, so daß sich aus den Stempelgesetzen und -tarifen selbst die steuerliche Art einer Abgabe nicht mit Sicherheit erkennen und noch weniger beurtheilen läßt, ob eine richtige Auswahl der zur Besteuerung geeigneten Rechtsgeschäfte getroffen und die Steuer nach richtigen Grundsätzen bemessen ist.

Hinsichtlich der Auswahl der zu besteuernden Rechtsgeschäfte ist zunächst die Vorstellung abzuweisen, als ob der Staat oder ein sonstiges Gemeinwesen jede nur mögliche sich im Rechtsverkehre bietende Gelegenheit zur Erzielung eines steuerlichen Vortheiles für sich benutzen müsse; dies würde unwürdig und kleinlich sein.

Wenn insbesondere auf die Möglichkeit der Besteuerung von „Konjunktur"-, Spekulations- und dergl. Gewinnen hingewiesen wird, so tritt die Absicht klar hervor, nicht das zu Grunde liegende Rechtsgeschäft, sondern den Gewinn zu besteuern. Das wäre eine Besteuerung gelegentlicher Vermögensvermehrung oder Bereicherung, die mit den Rechtsverkehrsteuern nichts gemein hätte, sondern sich als indirekte Vermögensteuer darstellen würde. Solche, nur Gewinn-, nicht aber Verlustgeschäfte berücksichtigende Steuern sind unter allen Umständen zu verwerfen. Es hätte doch sicherlich keinen gesunden Sinn, Jemanden, der neben oder hinter einander mehrere, theils gewinn-, theils verlustbringende Gelegenheitsspekulationen unternommen und vielleicht im Ganzen mit Verlust abgeschlossen hat, für die einzelnen gewinnbringenden Geschäfte je nach der Höhe der Gewinne zu besteuern. Derartige indirekte Vermögensteuern wären Auswüchse einer rein fiskalischen, den Anforderungen der Gerechtigkeit abholden Steuerkunst. Nur das einzelne Rechtsgeschäft als solches, nicht der Erfolg, kann Gegenstand der Besteuerung sein (§ 27).

Die bequeme Form des Stempels verführt auch in der Praxis gar zu leicht zu einer Ausdehnung der Steuerpflichtigkeit über den

Kreis solcher Rechtsgeschäfte hinaus, welchen in Wirklichkeit ein des steuerlichen Ausgleiches bedürfendes besonderes Interesse innewohnt. Mehr oder weniger werden sich in jedem Stempeltarife Beispiele hierfür finden.

Die große Mannigfaltigkeit der üblichen Formen gestattet hier nicht ein näheres Eingehen auf die einzelnen Arten; vielmehr muß die Verweisung auf die bereits erörterte (§ 17 II) Eintheilung der Rechtsverkehrsteuern genügen.

Nur die Erbschaftsteuer als die wichtigste Form dieser Gruppe und die Rechtsverkehrsteuern des Deutschen Reiches bedürfen der Darstellung im Einzelnen.

2. Die Erbschaftsteuer.

§ 26.

Wenn in dem besonderen Interesse an den Staatseinrichtungen zur Erhaltung und Beförderung der Sicherheit des Rechtsverkehres eine allgemeine Begründung von Rechtsverkehrsteuern liegt, so muß mit Rücksicht auf das erhöhte Interesse an den Einrichtungen zur Sicherung einer geordneten Erbfolge namentlich auch die Anknüpfung der Besteuerung an die erbrechtlichen Vorgänge gestattet sein. Hiermit wäre eine Abstufung nach der Höhe der Erbmasse oder der einzelnen Erbanfälle, ja sogar ein wachsender (beschränkt progressiver) Steuerfuß wohl vereinbar, da mit der zunehmenden Höhe der Erbmasse oder des Erbanfalles auch der Grad des Interesses steigt. Dagegen müßte die Besteuerung überall an den Rechtsvorgang selbst geknüpft werden, allgemein und gleichmäßig sein und nicht über den Grad des besonderen Interesses hinausgehen. Diesen Voraussetzungen entsprechen aber die bestehenden Formen der Erbschaftsteuer in keiner Weise.

Die Erbschaftsteuer ist eine der am weitesten verbreiteten Steuerformen; es giebt kaum einen Staat, der die Vermögensvermehrungen infolge von Erbanfällen nicht zur Ausbildung einer Steuerquelle benutzte.

Gegenstand der Besteuerung sind überall die *erbrechtlichen Erwerbungen* im weitesten Sinne (Erbschaft, Vermächtniß, Schenkung von Todeswegen), meistens unter Ausdehnung auf Lehns-, Fideikommiß- und sonstige Anfälle auf Grund einer Nachfolgeordnung. *Steuerpflichtig* ist regelmäßig der *Erwerber* des Anfalles. Der Umfang der subjektiven und objektiven Steuerpflicht pflegt sich nach Rücksichten der Territorialität zu richten, so daß ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit und Wohnsitz des Erblassers und des Erwerbers der

inländische Immobiliarbesitz steuerpflichtig, der ausländische steuerfrei, dagegen die Besteuerung des beweglichen Vermögens grundsätzlich davon abhängig ist, ob der Erblasser zur Zeit des Todes seinen Wohnsitz im Inlande hatte.

Die Feststellung der steuerpflichtigen Anfälle erfolgt durch die Steuerbehörden im Zusammenwirken von amtlicher Ermittelung und von Mitwirkung der Betheiligten auf Grund weitgehender Anzeigepflicht.

Die Erbschaftsteuer ist in *Frankreich* mit gänzlichem Ausschlusse des Abzuges von Schulden und Lasten als *Besitzwechselabgabe*, sonst überall als eine nur die *Bereicherung* treffende Steuer ausgestaltet.

Die *objektiven Befreiungen* beschränken sich auf die Freilassung geringer Anfälle, in den größeren Staaten Deutschlands etwa zwischen 50 ℳ. (Bayern) und 150 ℳ. (Preußen). In *subjektiver* Hinsicht bestehen die wesentlichsten Verschiedenheiten; sie betreffen die Berücksichtigung des verwandtschaftlichen und des ehelichen Verhältnisses als Grund einerseits der Steuerbefreiung, andererseits der Steuerbemessung. In ersterer Beziehung besteht eine grundsätzliche, in letzterer eine bloß quantitative Verschiedenheit. Die Gesetzgebungen zerfallen hierbei in zwei Hauptgruppen.

Das verwandtschaftliche und das eheliche Verhältniß wird in der einen Hauptgruppe nur bei der Steuerbemessung berücksichtigt, so daß zwar alle Erwerber ohne Unterschied steuerpflichtig sind, die Steuersätze aber mit der Abnahme des Grades der Angehörigkeit zum Erblasser wachsen, also bei einem entfernten, vom Gesetze überhaupt nicht mehr begünstigten Grade der Verwandtschaft sowie beim Fehlen jeglicher Angehörigkeit die höchste Stufe erreichen.

In der anderen Hauptgruppe sind überall die Deszendenten, meistens auch die Ehegatten und die Aszendenten völlig befreit, während, bei den Geschwistern beginnend, die Steuersätze mit der Abnahme des Grades der Verwandtschaft wachsen.

England vereinigt in der ihm eigenthümlichen doppelten Form der Erbschaftsbesteuerung durch eine Haupt- und eine ergänzende Steuer beide Richtungen, indem bei der allgemein nach der Höhe des Erbanfalles von 1—8 % progressiv steigenden Hauptsteuer keinerlei Befreiungen eintreten, dagegen bei der ergänzenden Steuer unter Freilassung von Deszendenten und Aszendenten die Steuersätze mit der Abnahme des Grades der Angehörigkeit wachsen (bis 10 %).

Während von den außerdeutschen Staaten Europas die weit überwiegende Mehrzahl der ersteren jener beiden Hauptgruppen angehört, herrscht in Deutschland eine starke Abneigung gegen die Besteuerung von Erbanfällen zwischen Deszendenten und Aszendenten und zwischen Ehegatten. Fast alle Deutschen Staaten sind daher zu der zweiten Hauptgruppe zu zählen. Die einzige, aus der früheren Zugehörigkeit zu Frankreich erklärliche Ausnahme macht Elsaß-Lothringen, welches Deszendenten und Aszendenten mit 1 %, Ehegatten mit 3 % des Erbanfalles besteuert und hiermit der ersten Hauptgruppe angehört. In den sämmtlichen übrigen Deutschen Staaten sind Anfälle von Aszendenten an Deszendenten frei; ebenso die Anfälle an Ehegatten. Anfälle an Aszendenten sind mit einzelnen Ausnahmen gleichfalls frei.

Hinsichtlich der Steuerbemessung wird in Oesterreich, wie früher in England, noch zwischen beweglichen und unbeweglichen, höher besteuerten Vermögen unterschieden; sonstige Unterscheidungen nach dem Gegenstande pflegen nicht stattzufinden.

Die Steuersätze sind höchst verschieden. Sie pflegen in Deutschland selten über 8 % hinauszugehen; in einzelnen Ländern, wie Hessen und Elsaß-Lothringen, steigt die Belastung bis auf 9 %, in Baden bis auf 10 %. Dagegen werden in außerdeutschen Staaten zum Theil erheblich höhere als die in Deutschland üblichen höchsten Sätze erhoben; so in Oesterreich bis zu 10 %, in Frankreich (bei Zusammenrechnung von Normal- und Zuschlagsätzen) bis zu 11,25 %, in England (bei Zurechnung der ergänzenden Steuer) bis zu 18 %, in einzelnen Schweizer Kantonen sogar bis zu 20 %.

In vielen Staaten werden auch die schriftlich beurkundeten Schenkungen unter Lebenden in gleicher Weise wie die Erbanfälle besteuert oder wenigstens mit ähnlich hohen Stempelabgaben belastet.

§ 27.

Die bestehenden Formen der Erbschaftsteuer knüpfen sich hiernach überall nicht an den Rechtsvorgang als solchen, sondern an seine Folgen. Der unmittelbare Gegenstand der Besteuerung ist der infolge Erbanfalles eingetretene Vermögenszuwachs. Als Ausnahme könnte die Französische Form der Erbschaftsbesteuerung insofern gelten, als die Besitzveränderung den Grund der Besteuerung bilden soll. Allein selbst diese Ausnahme ist nur scheinbar, da in Wirklichkeit auch hier der Vermögenszuwachs als solcher, dazu noch gar im Bruttobetrage, besteuert wird. Die sämmtlichen bestehenden Formen der

Erbschaftsteuer sind also nicht als Rechtsverkehrsteuern ausgestaltet, sondern als eine den Vermögenszuwachs treffende Art der Vermögensteuern.

In der neueren wissenschaftlichen Lehre findet sich nun zwar nicht selten ein Steuerfanatismus, der jede Form der Vermögensansammlung und Bereicherung besteuern möchte und gerade die Erbschaftsmasse und die einzelnen Erbanfälle für vorzügliche Gegenstände der Besteuerung erachtet, um einerseits nachschußweise das Vermögen des Erblassers wegen nicht genügender Ausbeutung seiner Steuerkraft bei Lebzeiten, andererseits vorschußweise den müheloſen Erwerb des Erwerbers zu erfassen. Nach einer triftigen Begründung forscht man aber vergebens. Solche rohe Formen der Besteuerung von Vermögensansammlungen und Bereicherungen mögen in Staaten mit ganz unvollkommenen Steuersystemen zur Ausfüllung weiter Lücken dienen können; in einem den neuzeitlichen Anforderungen auch nur einigermaßen entsprechenden Steuersysteme sind sie nicht am Platze. Hier soll die Steuerkraft nach der persönlichen Leistungsfähigkeit durch direkte Steuern im ganzen Umfange getroffen werden, und dies geschieht, soweit sich das Vermögen infolge von Ersparnissen, Erbanfällen u. s. w. vermehrt, durch die Einkommen-, Ertrag- oder Vermögensteuern, welche sich ja auch auf die Vermehrung des Einkommens, Ertrages oder Vermögens erstrecken. Wenn hiermit die jeweilige Steuerkraft im vollen Umfange getroffen wird, so ist jede darüber hinausgehende Besteuerung eines „Erwerbes“ unberechtigt und insbesondere eine s. g. Nach- oder Vorschußbesteuerung gänzlich ausgeschlossen; es giebt eben nichts, was nach- oder vorschußweise besteuert werden könnte oder müßte.

Ganz verfehlt ist auch der Versuch einer Begründung mit der Müheloſigkeit des Erwerbes. Mit Anwendung dieses Merkmales müßte man folgerichtiger Weise dazu gelangen, allgemein die Mühewaltung bei Erzielung eines Erwerbes zur Grundlage und zum Maßstabe der Besteuerung zu machen. Alsdann würde z. B. ein gut beanlagter oder träger Beamter, der nur die Hälfte der von einem schlecht beanlagten oder fleißigen Kollegen verwendeten Arbeitszeit gebraucht, doppelt so hoch besteuert werden als dieser; aber auch der Erbschleicher, der sich den Erbanfall, vielleicht mit jahrelanger Mühewaltung und vielen Opfern zuzuwenden bestrebt gewesen ist, würde durch geringere Steuerbemessung entschädigt werden. Es bedarf wohl nur dieser Beispiele, um die Hinfälligkeit jener Begründung zu veranschaulichen. Sie kommt nicht über den Werth der volksthümlichen

Vorstellung hinaus, wonach der „lachende Erbe" eine hohe Besteuerung ertragen und verschmerzen kann.

Die Form der indirekten Vermögensbesteuerung läßt sich überhaupt nicht rechtfertigen, weil sie außerhalb eines nach den Anforderungen der Gerechtigkeit geordneten Steuersystemes liegt. Dies trifft auch für die bestehenden Formen der Erbschaftsteuer zu. Abgaben, welche weder der persönlichen Leistungsfähigkeit angepaßt, noch die Allgemeinheit der Besteuerung zu verwirklichen geeignet sind, sondern in grundsätzlicher Ungleichmäßigkeit nach Fügung des Zufalles Einzelne treffen, entfernen sich so weit von den allgemein als Grundlage des gesammten Steuersystemes anerkannten Forderungen der Gerechtigkeit, daß sie trotz ihrer Einkleidung in die steuerliche Form ihrem Wesen nach nicht mehr Steuern sind.

Dies gilt allgemein für alle bestehenden Formen der Erbschaftsteuer schon deshalb, weil sie eine Abstufung nach dem Grade der Angehörigkeit zum Erblasser gestatten; in noch höherem Grade aber für die in Deutschland üblichen Formen, welche die Erbanfälle an Deszendenten, Aszendenten und Ehegatten, also den größten Theil aller Erbanfälle, von jeder Besteuerung ausschließen.

Wenn man das besondere Interesse als mitbestimmenden Grund der Besteuerung anerkennt — und eine andere Begründung der Erbschaftsbesteuerung ist überhaupt nicht möglich —, so darf gar nicht nach dem Grade der Angehörigkeit unterschieden werden, weil sich das Maß des Interesses nicht hiernach, sondern nur nach der Höhe des Anfalles bestimmt. Die Erwerber eines Erbanfalles haben ohne jegliche Rücksicht auf den Grad der Angehörigkeit durchweg das gleiche Interesse an den Staatseinrichtungen zur Sicherung einer geordneten Erbfolge, müssen also, wenn überhaupt, so doch gleichmäßig belastet werden. Noch weniger aber kann es gestattet sein, die nächsten Angehörigen ganz zu befreien und nur die Minderzahl der weiteren oder gar nicht Verwandten zu belasten.

Aber auch die den bestehenden Formen der Erbschaftsbesteuerung eigene Höhe der Belastung würde mit der steuerlichen Natur nicht mehr vereinbar sein. Eine Belastung des Erwerbers in Höhe von 8 % des ihm angefallenen Vermögens und darüber hinaus läßt sich nicht mehr als Besteuerung, sondern nur als eine in Steuerform gekleidete Enteignung (§ 7) charakterisiren. Hierbei handelt es sich um einen Eingriff in die staatliche Eigenthumsordnung, der sich in der Form der Besteuerung nicht vollziehen darf (§ 25).

Wenn in der wissenschaftlichen Lehre eine Begründung der Erbschaftsbesteuerung auf privatrechtlichem Gebiete, durch Unterstellung eines staatlichen Erbrechtes oder durch Hinweis auf das mittelalterliche Mit- oder Obereigenthum des Staates, versucht wird, so ist dies nur ein Beweis der Verlegenheit; die steuerliche Natur wird hiermit preisgegeben, ohne daß eine anderweitige haltbare Stütze gefunden wäre.

Die in Deutschland herrschende Abneigung gegen die Ausgestaltung der Erbschaftsteuer als Vermögensteuer ist namentlich in Preußen bei der Ablehnung der, einen Theil der großen Steuerreformen des Jahres 1891 bildenden Erbschaftsteuervorlage durch das Haus der Abgeordneten stark hervorgetreten. Man empfindet die sich an die Erbanfälle von nahen Verwandten und Ehegatten knüpfende Vermögensbesteuerung überhaupt als unbillig. Die Unbilligkeit wird in vielen Fällen zur Härte, insbesondere wenn die Erwerber selbst in dürftigen Verhältnissen leben, wenn die Erbfälle sich innerhalb einer Familie in rascher Folge wiederholen, wenn das angefallene Vermögen von dem Erwerber selbst herrührte, z. B. das vom Vater dem Kinde gegebene Vermögen beim Tode des Kindes an den Vater, oder das vom Manne stammende, aber gütergemeinschaftlich gewordene Vermögen beim Tode der Frau an den Mann allein zurückfällt u. s. w. Die Ausdehnung der Steuerpflichtigkeit auf das Gebrauchvermögen erschwert in hohem Grade die Mitwirkung des Erwerbers zur Feststellung und Bewerthung des Anfalles. Die hierauf gerichteten Anforderungen erscheinen ihm kleinlich und überflüssig und berühren ihn um so empfindlicher, als sie in die Zeit der Trauer um den Verlust eines nahen Angehörigen fallen. Weiter befürchtet man eine Benachtheiligung des Grundbesitzes gegenüber dem beweglichen Vermögen, welches besonders durch eine mit Uebergabe verbundene Schenkung des Erblassers der Steuerpflichtigkeit leicht entzogen werden kann. Endlich macht gerade der Umstand, welcher die mit völliger Offenlegung der Vermögensverhältnisse verbundene Erbschaftsbesteuerung für die Steuerverwaltung als besonders werthvoll erscheinen läßt, nämlich die Möglichkeit, den gesammelten Stoff als Hülfsmittel für die direkte Besteuerung zu benutzen, sie ebenso mißliebig auf Seiten der Bevölkerung.

Alle diese Bedenken berühren nur die übliche Form der Vermögensbesteuerung. Sie ließen sich ohne Weiteres beseitigen, wenn die Erbschaftsteuer als eine, die gesammte Hinterlassenschaft unter Ausschluß des Gebrauchvermögens ergreifende, allgemeine Rechtsverkehrsteuer mit mäßigen, dem besonderen Interesse entsprechenden Steuer-

sätzen ausgestaltet würde. Alsdann bedürfte es beim Bestehen einer allgemeinen Einkommensteuer oder einer direkten Vermögensteuer gar nicht einmal einer Mitwirkung der Erwerber zur Feststellung und Bewerthung der Masse und der Einzelanfälle. Hier könnte man sich vielmehr, vorbehaltlich der Regelung von Ausnahmefällen, der letzten Einkommens- oder Vermögensbesteuerung des Erblassers anschließen und demgemäß, nöthigenfalls unter Kapitalisirung des Einkommens aus den Quellen des Erwerbvermögens nach dem landesüblichen Zinsfuße, den Werth der Hinterlassenschaft bestimmen. Auf diesem Wege dürfte man zu einer, triftigen Einwendungen nicht ausgesetzten Steuerform gelangen, mit der, was stets die Hauptsache bleibt, die Bevölkerung zufrieden sein würde.

3. Die Rechtsverkehrsteuern des Deutschen Reiches.

§ 28.

Die sämmtlich in der Form des Stempels zur Erhebung gelangenden Rechtsverkehrsteuern des Deutschen Reiches sind, wenn auch ihre Erträge infolge der dem Reiche eigenthümlichen Ueberweisungspolitik (§ 23 D) aus der Reichskasse rechnungmäßig den Bundesstaaten überwiesen werden, wirkliche Reichssteuern (Art. 70 R.V.). Die steuerliche Konkurrenz der Bundesstaaten ist ausgeschlossen[1]).

Die Rechtsverkehrsteuern bestehen aus den in dem Wechselstempelsteuergesetze vom 10. Juni 1869[2]) und den in dem Reichsstempelgesetze vom 14. Juni 1900[3]) zusammengefaßten Gruppen von Stempelsteuern. Die früher für die nicht dem Bereiche des ersteren Gesetzes angehörigen Gruppen der Reichsstempelsteuern übliche, aber auch damals zu enge Bezeichnung „Börsensteuer" paßt nicht mehr, seitdem durch die neue Reichsgesetzgebung Steuerformen (auf Spiel und Wette,

---

[1]) § 25 des Wechselstempelsteuergesetzes vom 10. Juni 1869; §§ 4, 18, 31, 40 des Reichsstempelgesetzes vom 14. Juni 1900.

[2]) B.G. vom 10. Juni 1869 (jetzt gemäß § 2 R.G. vom 16. April 1871 Reichsgesetz und in den Süddeutschen Staaten sowie in Elsaß-Lothringen durch besondere Gesetze eingeführt), abgeändert durch die Novelle vom 4. Juni 1879.

[3]) Nachdem das erste Reichsstempelgesetz vom 1. Juli 1881 durch die Novellen vom 29. Mai 1885 und 27. April 1894 in vielen Punkten abgeändert und unter dem letzteren Tage der Gesammtinhalt in neuer Fassung veröffentlicht worden war, erfolgte abermals eine wesentliche Umgestaltung und Ausdehnung durch R.G. vom 14. Juni 1900 mit vollständiger Neuredaktion vom gleichen Tage; auf diese Neuredaktion (R.G.Bl. S. 275) beziehen sich alle Hinweisungen in den folgenden Anmerkungen zu B—E.

Schiffsfrachturkunden) eingeführt sind, welche zu dem Börsenverkehre in keiner Beziehung stehen. In der folgenden Darstellung werden die einzelnen Gruppen der Rechtsverkehrsteuern nach ihrer inneren Zusammengehörigkeit je für sich behandelt.

A. Die Wechselsteuer.

Die Steuerpflichtigkeit betrifft:

1. die in Deutschland in Umlauf gesetzten gezogenen und eigenen Wechsel, mit Ausschluß aller vom Auslande auf das Ausland gezogenen, nur im Auslande zahlbaren Wechsel, sowie der vom Inlande auf das Ausland gezogenen, nur im Auslande und zwar auf Sicht oder spätestens innerhalb 10 Tagen nach dem Tage der Ausstellung zahlbaren Wechsel, sofern sie vom Aussteller direkt in das Ausland remittirt werden [1]);
2. die an Ordre lautenden Zahlungsversprechen (Billets à Ordre) und die von Kaufleuten oder auf Kaufleute ausgestellten Anweisungen (Assignationen) jeder Art auf Geldauszahlungen, Akkreditive und Zahlungsaufträge, gegen deren Vorzeigung oder Auslieferung die Zahlung geleistet werden soll, mit Ausschluß [2]):
   a) der statt der Baarzahlung dienenden, auf Sicht zahlbaren Platzanweisungen und Checks, wenn sie ohne Accept bleiben;
   b) der Akkreditive, durch welche lediglich einer bestimmten Person ein nur im Höchstbetrage begrenzter oder unbeschränkter, nach Belieben zu benutzender Kredit zur Verfügung gestellt wird;
   c) der Banknoten und anderen auf den Inhaber lautenden, auf Sicht zahlbaren Anweisungen, welche der Aussteller auf sich selbst ausstellt.

Die Steuerpflichtigkeit tritt ein, sobald die Wechsel- u. s. w. Urkunde in Deutschland in Umlauf gesetzt, d. h. ein inländischer Wechsel u. s. w. von dem Aussteller, ein ausländischer von dem ersten inländischen Inhaber aus den Händen gegeben wird [3]).

Die Steuer wird nach der Wechsel- u. s. w. Summe bemessen. Der Steuerfuß beträgt in fünf, mit dem Höchstbetrage der Wechsel-

---

[1]) § 1 des Wechselstempelsteuergesetzes vom 10. Juni 1869.
[2]) § 24 a. a. O.
[3]) §§ 6 ff. a. a. O.

u. s. w. Summe von 200 ℳ. beginnenden und sich um je 200 ℳ. fortsetzenden Stufen 0,50 ‰ des stufenmäßigen Höchstbetrages (also in der untersten Stufe — Summen von 200 ℳ. und weniger — 0,10 ℳ.) und setzt sich alsdann, bei Summen über 1000 ℳ. um je 0,50 ℳ. für jedes weitere volle oder angefangene Tausend fort [1]).

Subjektiv steuerpflichtig ist der erste und bei Unterlassung der Versteuerung jeder folgende inländische Inhaber bis zur Bewirkung der Versteuerung, so daß sämmtliche Theilnehmer an dem Umlaufe in Deutschland für die Entrichtung der Steuer solidarisch verhaftet sind und jeder Theilnehmer, der seiner Verpflichtung zur Versteuerung nicht rechtzeitig genügt, je für sich besonders die volle Strafe zum fünfzigfachen Betrage der hinterzogenen Steuer verwirkt hat [2]).

B. Die Effektensteuer [3]).

Die (objektive und subjektive) Steuerpflicht wird begründet durch

1. die erstmalige Ausgabe (Emission) von:
   a) inländischen Aktien (Antheil-, Interims-, Genußscheinen) — unter Befreiung der Aktien u. s. w. von Aktiengesellschaften mit streng gemeinnützigem Charakter [4]) — (Steuersatz 2 % des Nennwerthes zuzüglich des den Nennwerth überschreitenden Ausgabebetrages, jedoch bei Interimsscheinen und nicht voll gezahlten Namensaktien nur des Betrages der bescheinigten Einzahlungen; bei Genußscheinen feste Stücksätze für jede einzelne Urkunde);
   b) Kuxen (fester Stücksatz von 1,50 ℳ. für jede einzelne Urkunde);
   c) inländischen für den Handelsverkehr bestimmten (jedoch nicht unter Gruppe d fallenden) Renten- und Schuldverschreibungen (Partialobligationen, Interimsscheinen) unter Befreiung solcher des Reiches und der Bundesstaaten [5]) (Steuersatz 6 ‰ des Nennwerthes, jedoch bei Interimsscheinen nur des Betrages der bescheinigten Einzahlungen);
   d) inländischen auf den Inhaber lautenden und auf Grund staatlicher Genehmigung ausgegebenen

[1]) R.G. vom 4. Juni 1879.
[2]) §§ 4, 5, 15 ff. des Wechselstempelsteuergesetzes vom 10. Juni 1869.
[3]) §§ 1—5 des Reichsstempelgesetzes; Nr. 1—3 des zugehörigen Tarifes.
[4]) Zusatz über Befreiung zu Nr. 1 des Tarifes.
[5]) Gleicher Zusatz zu Nr. 2 des Tarifes.

Renten- und Schuldverschreibungen (Interimsscheinen) der Kommunalverbände und Kommunen, der Korporationen ländlicher oder städtischer Grundbesitzer, der Grundkredit- und Hypothekenbanken und der Eisenbahngesellschaften (Steuersatz 2 ‰ des Nennwerthes, jedoch bei Interimsscheinen nur des Betrages der bescheinigten Einzahlungen).

2. die Einbringung in den inländischen Verkehr (Immission) — infolge einer im Inlande bewirkten Aushändigung, Veräußerung, Verpfändung u. s. w. oder Zahlungsleistung — von folgenden Werthpapieren, unter Beschränkung der Steuerpflichtigkeit auf die einmalige Entrichtung des Steuersatzes für jedes Stück:
   a) ausländischen Aktien (Antheil-, Interims-, Genußscheinen) (Steuersatz 2 ½ % des Nennwerthes, jedoch bei Interimsscheinen und nicht voll gezahlten Namensaktien nur des Betrages der bescheinigten Einzahlungen; bei Genußscheinen feste Stücksätze für jede einzelne Urkunde).
   b) Renten- und Schuldverschreibungen (Interimsscheinen) ausländischer Staaten und Eisenbahngesellschaften und
   c) sonstigen für den Handelsverkehr bestimmten ausländischen Renten- und Schuldverschreibungen (Interimsscheinen).

   (Steuersatz zu b 6 ‰, zu c 1 % des Nennwerthes, bei Interimsscheinen nur des Betrages der bescheinigten Einzahlungen.)

In allen Fällen (zu Nr. 1, 2) erstreckt sich die Steuerpflichtigkeit mit gleicher Steuerbemessung weiter auf die später geleisteten Nachzahlungen, jedoch auf Zubußen gewerkschaftlich betriebener Bergwerke (Steuersatz 1 %) nur insoweit, als sie nicht zur Deckung von Betriebsverlusten dienen oder zur Erhaltung des Betriebes in seinem bisherigen Umfange bestimmt sind und verwendet werden.

C. Die Umsatzsteuer [1]).

Die Steuerpflichtigkeit knüpft sich an den Abschluß von Kauf- und sonstigen Anschaffungsgeschäften (entgeltlicher Art) über Werthpapiere u. s. w. (unten zu Nr. 1) und börsenmäßig gehandelte Waaren (unten zu Nr. 2), und zwar bei Vollziehung im Inlande ohne

[1]) §§ 6—21 des Reichsstempelgesetzes; Nr. 4 des zugehörigen Tarifes.

Einschränkung, dagegen bei Vollziehung im Auslande (auch durch briefliche oder telegraphische Korrespondenz zwischen einem Orte des Inlandes und einem Orte des Auslandes) nur unter der Voraussetzung des inländischen Wohnsitzes (bei kaufmännischen Firmen des Sitzes der Handelsniederlassung) beider Kontrahenten oder eines der Kontrahenten: im letzteren Falle ist nur der halbe Steuerbetrag zu entrichten [1]).

Die Steuersätze richten sich nach dem Werthe des Gegenstandes des Geschäftes unter Zugrundelegung des vereinbarten Kauf- oder Lieferungspreises, sonst des zeitigen mittleren Börsen- oder Marktwerthes, ohne Anrechnung des Werthes der zugehörigen Zins- oder Gewinnantheilscheine [2]).

Subjektiv steuerpflichtig sind an erster Stelle die im Inlande wohnhaften Vermittler, weiter in bestimmter gesetzlicher Ordnung die Kontrahenten unter Haftung als Gesammtschuldner [3]).

Die Entrichtung der Steuer wird durch gesetzlichen Zwang zur Ausstellung stempelpflichtiger Schlußnoten gesichert [4]).

Die Prüfung der Aufsichtsbehörden über die Steuerentrichtung erstreckt sich auch auf alle diejenigen, welche abgabepflichtige Geschäfte gewerbmäßig betreiben oder vermitteln [5]).

Die Steuerpflichtigkeit des Abschlusses von Kauf- und sonstigen Anschaffungsgeschäften beruht auf Unterscheidungen nach dem Gegenstande und nach der Anwendung börsenmäßiger Formen. Hiernach werden Geschäfte über Werthpapiere u. s. w. (unten zu Nr. 1) und börsenmäßiger Waarenhandel (unten zu Nr. 2) unterschieden:

1. Jedes Kauf- und sonstige Anschaffungsgeschäft ist ohne Unterscheidung von Kaufleuten oder Nichtkaufleuten als Kontrahenten und ohne Rücksicht auf die Anwendung börsenmäßiger Formen steuerpflichtig, wenn es sich verhält über:

---

[1]) § 6 des Gesetzes.

[2]) Nr. 4 Spalte 4 des Tarifes.

[3]) § 8 des Gesetzes.

[4]) § 9 ff. des Gesetzes; der Schlußnotenzwang besteht nicht beim Abschlusse eines steuerpflichtigen Geschäftes zwischen zwei nicht zur Führung von Handelsbüchern verpflichteten Kontrahenten, welche eine Vertragsurkunde unterschriftlich vollzogen haben; in diesem Falle geschieht die Besteuerung durch Abstempelung der Vertragsurkunde (§ 15 des Gesetzes).

[5]) § 49 des Gesetzes.

a) ausländische Banknoten und Geldsorten und ausländisches Papiergeld (Steuersatz $^2/_{10}$ %);

b) Antheile an bergrechtlichen Gewerkschaften oder die darüber ausgestellten Urkunden (Steuersatz 1 %);

c) die der Effektensteuer (oben zu B) unterworfenen Werthpapiere einschließlich der hiervon durch ausdrückliche Gesetzesbestimmung befreiten Aktien gemeinnütziger Aktiengesellschaften und Renten- und Schuldverschreibungen des Reiches und der Bundesstaaten (Steuersatz bei Werthpapieren der oben zu B 1 c, d und 2 b bezeichneten Arten $^2/_{10}$ %, sonst $^3/_{10}$ %). Ermäßigungen (zu a, c) treten ein für den Arbitrageverkehr.

2. Die Steuerpflichtigkeit von Kauf- und sonstigen Anschaffungsgeschäften im börsenmäßigen Waarenhandel ist an die doppelte Voraussetzung geknüpft, daß der Abschluß

a) in börsenmäßiger Form, d. h. unter Zugrundelegung von Usancen einer Börse geschieht (Loco-, Zeit-, Fix-, Termin-, Prämien- u. s. w. Geschäfte) und

b) Mengen solcher Waaren betrifft, welche börsenmäßig gehandelt, d. h. für welche an der maßgebenden Börse Terminpreise, oder bei Untersagung des Börsenterminhandels Preise für Zeitgeschäfte notirt werden.

Bestimmte Geschäfte sind befreit [1]).

D. Die Steuer auf Spiel und Wette [2]).

Der Besteuerung unterliegt:

1. die Veranstaltung inländischer öffentlicher Lotterien und Ausspielungen (von Geld- und anderen Gewinnen) sowie die Entgegennahme von Wetten bei öffentlich veranstalteten Rennen und ähnlichen öffentlichen Veranstaltungen im Inlande, unter Berechnung des Steuersatzes (20 %) nach dem planmäßigen Preise (Nennwerthe) sämmtlicher Loose oder Ausweise (über Spieleinlagen und Wetten), mit Ausschluß des auf die Steuer entfallenden Betrages.

   Subjektiv steuerpflichtig ist der Unternehmer der Lotterie u. s. w., welcher die Steuer vor dem Beginne des Vertriebes

[1]) Zusatz „Befreiungen" zu Nr. 4 des Tarifes.

[2]) §§ 22—40 des Gesetzes; Nr. 5 des Tarifes.

der Loose u. s. w. zu entrichten, sowie der Vermittler von Wetteinsätzen, welcher über die Entgegennahme versteuerte Ausweise auszustellen hat.

Die Steuer für die Loose der bundesstaatlichen Staatslotterien ist von der Lotterieverwaltung in einer Summe nach der Gesammtzahl der abgesetzten Loose zu entrichten;

2. die zum Zwecke des Vertriebes in Deutschland erfolgende Einführung ausländischer Loose und Ausweise über Spieleinlagen und über Einsätze bei ausländischen Wettunternehmungen für öffentlich veranstaltete Rennen und ähnliche öffentliche Veranstaltungen, unter Berechnung des Steuersatzes (25 %) nach dem Preise der einzelnen Loose u. s. w. in Abstufungen von 1 ℳ. für je 4 ℳ. oder einen Bruchtheil des Betrages.

Die subjektive Steuerpflicht erstreckt sich über die Einführer oder Empfänger von Loosen u. s. w. hinaus auf die inländischen gewerbmäßigen Vermittler von Wetten; die beiden ersteren haben die Versteuerung vor dem Beginne des Vertriebes zu bewirken, die letzteren versteuerte Ausweise über die Wetteinsätze auszustellen.

Befreit (zu 1 und 2) sind Loose der von den zuständigen Behörden genehmigten Ausspielungen und Lotterien, sofern der Gesammtpreis der Loose einer Ausspielung die Summe von 100 ℳ. und bei Ausspielungen zu ausschließlich mildthätigen Zwecken die Summe von 25 000 ℳ. nicht übersteigt.

E. Die Schiffsfrachturkundensteuer[1]).

Steuerpflichtig sind die im Schiffsverkehre zwischen inländischen und ausländischen Seehäfen oder zwischen inländischen Flußhäfen und ausländischen Seehäfen im Inlande ausgestellten oder behufs Empfangnahme oder Ablieferung der darin bezeichneten Sendung im Inlande vorgelegten oder ausgehändigten Konnossemente und Frachtbriefe mit dem festen einmaligen Steuersatze von 1 ℳ. im Verkehre zwischen in- und ausländischen Hafenplätzen der Nord- und Ostsee, des Kanals und der Norwegischen Küste aber nur von 10 ₰ für die einzelne Urkunde. Zur Sicherung der Besteuerung dient der Schiffsfrachturkundenzwang mit Ausschluß des Postverkehres und der Beförderung des Gepäckes von Reisenden.

[1]) §§ 32—40 des Gesetzes; Nr. 6 des Tarifes.

Subjektiv steuerpflichtig ist bei den im Inlande ausgestellten Urkunden der Ablader, sonst der Empfänger der Sendung, sowie stets jeder fernere Inhaber eines steuerpflichtigen, aber nicht gestempelten Schriftstückes; die für Nichterfüllung der Steuerpflicht angedrohte Geldstrafe trifft jeden, der seine Verpflichtung nicht rechtzeitig erfüllt, besonders und zum vollen Betrage.

Die Prüfung der Aufsichtsbehörden über die Steuerentrichtung erstreckt sich auch auf alle diejenigen, welche die Beförderung von Gütern im Schiffsverkehre gewerbmäßig betreiben oder vermitteln [1]).

IV. Die direkten Steuern.

A. Uebersicht.

§ 29.

Wenn im Steuersysteme mittelst der direkten Steuern die Anforderung der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht werden soll (§ 14), so kann dies nur auf der Grundlage der den Einzelnen zur Verfügung stehenden Menge von Sachgütern geschehen, weil nur hierin die Leistungsfähigkeit mit ihren verschiedenen Graden und Abstufungen zum Ausdrucke gelangt; eine andere geeignete Grundlage ist nicht denkbar. Jede den heutigen Anforderungen entsprechende Form der direkten Besteuerung muß sich auf dieser Grundlage aufbauen. Hiermit scheidet die von der Leistungsfähigkeit gänzlich absehende rohe und veraltete Form der Kopfsteuern, ohne weiterer Erörterung zu bedürfen, völlig aus.

Die dem Einzelnen zur Verfügung stehende Menge von Sachgütern läßt sich als Grundlage der Besteuerung in verschiedenen Richtungen verwenden, je nachdem unterschieden wird zwischen den periodischen Ergebnissen der Güterbildung — und zwar entweder der Einzelquellen (Ertrag) oder der in einer Hand vereinigten Gesammtheit von Quellen (Einkommen) — und der zum dauernden Besitze bestimmten Menge von Sachgütern (Vermögen); hierbei handelt es sich aber stets nur um die Einzelwirthschaft.

Die alte volkswirthschaftliche Lehre von den Produktionsquellen oder -faktoren (Natur, Arbeit, Kapital) mit den sich hieraus ergebenden Unterscheidungen von Grundrente, Arbeitsrente, Unternehmergewinn und Kapitalzins betrifft die Entstehung neuer Güter im Sinne des Volks-

[1]) § 49 Abs. 2 des Gesetzes.

einkommens, nicht aber die Vertheilung des Volkseinkommens auf die Einzelwirthschaften. Diese Lehre gestattet daher keine unmittelbare Anwendung auf das steuerliche Gebiet. Hier handelt es sich vielmehr nur um die Produktion neuer Güter für die Einzelwirthschaft und dafür sind jene Unterscheidungen weder ausreichend noch praktisch brauchbar. Gleichwohl läßt die volkswirthschaftliche Lehre von den Produktionsquellen sich auch auf steuerlichem Gebiete in fruchtbarer Weise verwerthen, sofern hier nur den abweichenden Voraussetzungen Rechnung getragen wird.

Auch auf steuerlichem Gebiete ist von der Produktion, und zwar von den güterbildenden Quellen des Einzelnen auszugehen.

Die Besteuerung kann sich knüpfen theils an die verschiedenen Einzelquellen in ihrer Gestaltung bei dem einzelnen Inhaber und an die Menge der periodisch, in bestimmten Zeiträumen (Jahresfrist) für den Inhaber daraus entstehenden neuen Güter, theils an die Gesammtheit der aus den verschiedenen Einzelquellen demselben Inhaber in eben solchen Zeiträumen zufließenden neuen Güter, theils an die Summe der Werthe derjenigen Sachgüter, welche demselben Inhaber zur Bildung neuer Güter in einem bestimmten Zeitpunkte dauernd zur Verfügung bleiben.

Die Menge der aus einer bestimmten Einzelquelle neu entstehenden Güter bildet für den Inhaber den Roh- und nach Abzug der Gewinnungskosten den Reinertrag dieser Quelle.

Die Reinerträge aller Quellen eines und desselben Inhabers fließen in seiner Person zusammen und ergeben sein Roheinkommen, von dem nach Kürzung solcher Leistungen, welche nicht mit den Quellen in ursächlichem Zusammenhange stehen, aber seine wirthschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit vermindern, das dem Inhaber für die Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung stehende Reineinkommen verbleibt.

Die Gesammtheit aller einer Person zur Verfügung stehenden Sachgüter bildet ihr Vermögen. Werden hieraus nach wirthschaftlichen Rücksichten diejenigen Güter ausgesondert, welche zum persönlichen Verbrauche (Einkommen) dienen können oder zum persönlichen Gebrauche (Gebrauchvermögen) bestimmt sind, so verbleibt das zur Bildung neuer Güter geeignete Erwerbvermögen. Dies besteht also aus den bleibenden Gütern der die Person überdauernden Quellen (§ 31).

Je nachdem die Beſteuerung an Ertrag, Einkommen oder Vermögen geknüpft wird, ergeben ſich die hiernach benannten Steuerformen.

Bei der Ertragsbeſteuerung wird die Einzelquelle für ſich als Grundlage und der Ertrag oder die Ertragsfähigkeit als Maßſtab der Beſteuerung benutzt, während bei der Einkommensbeſteuerung die Geſammtheit der in der Perſon des Inhabers zuſammenfließenden Erträge aller in ſeiner Hand vereinigten Quellen, ſoweit ſie ihm als Reineinkommen zur Verfügung ſteht, die Grundlage und den Maßſtab der Beſteuerung bildet.

Dieſer Unterſchied kann nicht ſcharf genug betont werden. Jede ſich an die Einzelquelle knüpfende Steuerform gehört zu den Ertragſteuern und nur die auf der Geſammtheit aller quellenmäßigen Erträge aufgebaute Steuerform iſt die Einkommenſteuer. Die Formen der Ertragsbeſteuerung ſind daher ſo mannigfaltig, wie die Arten der güterbildenden Quellen; dagegen giebt es nur eine Form der Einkommensbeſteuerung, die allgemeine Einkommenſteuer oder, mit Vermeidung des überflüſſigen Beiwortes, die Einkommenſteuer ſchlechthin.

Es iſt unrichtig und irreführend, wenn in der wiſſenſchaftlichen Lehre die an Einzelquellen mit Arbeitsertrag anknüpfenden Steuern als „partielle“ Einkommenſteuern bezeichnet werden. Es handelt ſich hierbei um diejenigen neueren Steuerformen (Lohn- und Beſoldungſteuern u. ſ. w. — § 36 A), welche den urſprünglich auf die Quellen des ſ. g. Beſitzeinkommens beſchränkten Ertragſteuern (Grund-, Gebäude-, Gewerbe-, Kapitalrentenſteuer) zur Erzielung der Vollſtändigkeit der Ertragsbeſteuerung ergänzungsweiſe hinzugefügt worden ſind. Die einen wie die anderen ſind als an die Einzelquellen angeknüpfte Steuern wirkliche Ertragſteuern.

Ebenſo unrichtig und irreführend iſt die Bezeichnung der Ertrag- als Objekt- oder Realſteuern, im Gegenſatze zu der als Perſonalſteuer bezeichneten Einkommenſteuer. Dieſe Unterſcheidung beruht auf der doppelten Unrichtigkeit, daß die Einzelquelle das Objekt, d. h. den Gegenſtand der Beſteuerung darſtelle und daß die Perſon des Steuerträgers nur für die Einkommensbeſteuerung in Betracht komme. Die Einzelquelle bildet aber niemals den Gegenſtand, ſondern ſtets nur die Grundlage der Beſteuerung und das Steuerſubjekt, d. h. die Perſon des Steuerträgers darf, ſofern überhaupt mittelſt der direkten Steuern die Vertheilung der Steuerlaſt nach der perſönlichen Leiſtungsfähigkeit bewirkt werden ſoll, niemals ganz außer Betracht bleiben.

Der in jener Gegenüberstellung ausgedrückte Gegensatz besteht vielmehr nur darin, daß bei der Einkommensteuer die volle, sich in der Gesammtheit aller quellenmäßigen Erträge darstellende Leistungsfähigkeit des Steuerträgers berücksichtigt wird, während bei den Ertragsteuern nur eine beschränkte Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit möglich ist. Bei der Einkommensbesteuerung tritt daher der subjektive Charakter in schärferer Ausprägung hervor und nur insoweit kann man von einem objektiven Charakter der Ertragsteuern reden.

Allerdings leisten die von Altersher üblichen Formen der Ertragsbesteuerung der Bezeichnung als Objektsteuern Vorschub. Sie knüpfen sich derartig an die Einzelquellen, daß diese nicht so sehr die Grundlage als den Gegenstand der Besteuerung bilden und die Person des Steuerträgers mehr oder weniger in den Hintergrund tritt. Das sind aber unvollkommene Formen, aus denen ein Rückschluß auf das Wesen der Ertragsbesteuerung nicht gestattet ist.

Die Benutzung des Vermögens als Grundlage und Maßstab der Besteuerung beschränkt sich auf das werbende, d. h. das zur Bildung neuer Güter in den verschiedenen Quellen desselben Inhabers dienende oder wenigstens geeignete Vermögen (Erwerbvermögen) im Gegensatze zu den bloß für den persönlichen Gebrauch bestimmten Vermögensstücken (Gebrauchvermögen — § 33).

Wenn sich hiernach die Ertragsteuern, die Einkommen- und die Vermögensteuer als anwendbare Formen der direkten Steuern darbieten, so entsteht die weitere Frage, auf welchem Wege die mittelst der direkten Besteuerung zu lösende Aufgabe, die persönliche Leistungsfähigkeit der Steuerträger gemäß den allgemeinen Steuerregeln, insbesondere gemäß den Anforderungen der Gerechtigkeit (§§ 5 ff.), in angemessener Weise zu erfassen, am vollkommensten erfüllt werden kann.

Im Einzelnen ist also zu prüfen, wie die Allgemeinheit und verhältnißmäßige Gleichheit der Besteuerung unter gleichzeitiger Berücksichtigung des besonderen Interesses der Steuerträger zu erreichen ist, auf welchen Grundlagen dies zu geschehen hat, und in welcher Weise hiernach das System der direkten Steuern zusammengesetzt werden muß. Eine kurze Darstellung der geltenden Steuersysteme in Deutschland und in außerdeutschen Großstaaten wird Gelegenheit geben, die theoretischen Ergebnisse mit den von der Praxis eingeschlagenen Wegen zu vergleichen.

B. Das System der direkten Steuern.

1. Allgemeinheit und verhältnißmäßige Gleichheit der Besteuerung.

§ 30.

Nach den allgemeinen Forderungen der Gerechtigkeit (§§ 5 ff.) soll die direkte Besteuerung, von der Grenze der wirthschaftlichen und steuerlichen Leistungsfähigkeit aufwärts, in subjektiver wie in objektiver Hinsicht allgemein sein und in verhältnißmäßiger Gleichheit, d. h. so erfolgen, daß die Steuerlast der Einzelnen von Jedem, seiner besonderen Leistungsfähigkeit entsprechend, gleichmäßig empfunden wird. Wer überhaupt nicht leistungsfähig ist, kann von keiner, wer nur für eine bestimmte Steuerform leistungsfähig erscheint, soll nur von dieser Steuerform getroffen werden. Ueberall sollen aber die verschiedenen Grade der Leistungsfähigkeit in der Höhe der steuerlichen Belastung eine solche Berücksichtigung finden, daß der minder Leistungsfähige seine Last nicht drückender empfindet, als der mehr Leistungsfähige und deshalb verhältnißmäßig höher Belastete (§ 7).

So berechtigt diese Forderungen im Bereiche der direkten Besteuerung auch sein mögen, die Praxis wird ihnen selbst hier doch nur in beschränktem Maße, zum Theil sogar nur in recht unvollkommener Weise genügen können. Dies gilt zunächst für die Abgrenzung der Leistungsfähigkeit von der gänzlichen Nichtleistungsfähigkeit, eine Frage von besonderer Bedeutung hinsichtlich der Freilassung des nur zum nothdürftigsten Lebensunterhalte ausreichenden Einkommens („Existenzminimum" — § 81) von der Einkommensteuer. Wo diese Grenze zu ziehen ist, wird sich, selbst wenn man von dem Zwange finanzieller Rücksichten absieht, stets nur nach hergebrachten Anschauungen und Gepflogenheiten sowie nach allgemeinen Rücksichten der Zweckmäßigkeit und Billigkeit, also immerhin nur in ziemlich willkürlicher Weise bestimmen lassen.

Noch weniger ist es praktisch ausführbar, die Steuerlast überall so zu vertheilen, daß Jeder einen gleichmäßigen Druck empfindet. Zwar pflegen die Steuerträger eine sehr lebhafte, leicht zur Unzufriedenheit und Erbitterung führende Empfindung für Ungleichmäßigkeiten des Steuerdruckes zu haben, und es ist daher ein Gebot nicht nur der Gerechtigkeit, sondern auch der praktischen Zweckmäßigkeit, solchen Ungleichmäßigkeiten vorzubeugen. Aber das subjektive Empfinden läßt sich überhaupt nicht regeln, und selbst wenn es der Steuergesetzgebung und ihrer Handhabung gelingen sollte, der Häufung gröberer Ungleich-

mäßigkeiten vorzubeugen, so würde doch hiermit die Grenze des Möglichen im Wesentlichen erreicht sein. Ueberdies stehen mancherlei andere praktische Rücksichten der Forderung der vollständigen Anpassung der Steuerlast an die unendlich verschiedenen Abstufungen der Leistungsfähigkeit entgegen. Dies zeigt sich mit besonderer Deutlichkeit in der Frage der steigenden oder fallenden Abstufung der Steuersätze (Progression oder Degression des Steuerfußes — § 84) der Einkommensteuer.

Soweit die Praxis den an sich berechtigten Anforderungen der Gerechtigkeit nicht grundsätzlich zu genügen vermag, bleibt nur der Ausweg offen, durch gesetzliche Einrichtungen und Ermächtigungen zu Steuer-Nachlässen, Ermäßigungen, Stundungen u. s. w. auf die Abstellung von Härten und Unbilligkeiten in Einzelfällen hinzuwirken.

2. Vorbelastungen.

a) Besitzeinkommen.

§ 31.

Eine stark betonte Forderung der neueren Steuerlehre ist die höhere Besteuerung des aus Erwerbvermögen fließenden Einkommens, des s. g. fundirten oder Besitzeinkommens, gegenüber dem reinen Arbeiteinkommen. Die Forderung wird mit der höheren Leistungsfähigkeit der Inhaber solcher güterbildender Quellen begründet, welche die Person überdauern. Das reine Arbeiteinkommen ist von der Fortdauer der Person und ihrer Arbeitsfähigkeit abhängig. Der lediglich hierauf Angewiesene ist deshalb genöthigt, durch die aus seinem Arbeiteinkommen zu machenden Ersparnisse oder Aufwendungen für persönliche Versicherung auf die Sicherstellung des Bedarfes zum nothwendigen Lebensunterhalte seiner selbst und seiner Angehörigen für den Fall der Verminderung oder des gänzlichen Erlöschens seiner Arbeitskraft sowie seines Todes Bedacht zu nehmen. Hiermit soll seine Leistungsfähigkeit im Vergleiche mit den Inhabern die Person überdauernder Quellen der Güterbildung gemindert sein.

Allerdings läßt sich ein gewisser Unterschied in der Leistungsfähigkeit beider Gruppen von Steuerträgern nicht verkennen. Hiermit würde aber höchstens die geringere Besteuerung des reinen Arbeiteinkommens (§ 83), nicht aber die allgemeine Vorbelastung des Besitzeinkommens gerechtfertigt werden können. Für den auf reines Arbeiteinkommen Angewiesenen ist es etwas wesentlich Verschiedenes, zu der hier allein in Betracht kommenden Einkommensteuer in einem, seiner minderen Leistungsfähigkeit entsprechenden, geringeren Maße heran-

gezogen zu werden, als sich mit der Vorbelastung der Inhaber von Erwerbvermögen durch andere Steuerarten trösten zu müssen.

Die Minderung der Leistungsfähigkeit durch Rücklagen der gedachten Art trifft aber auch weder für *jedes* Arbeiteinkommen zu, noch ist sie eine Eigenthümlichkeit des *Arbeit*einkommens. Wer z. B. Anspruch auf Pension und dergl. oder sichere Aussicht auf Vermögenserwerb durch Erbschaft hat u. s. w., braucht keine Rücklagen oder Aufwendungen für persönliche Versicherung aus seinem Arbeiteinkommen zu machen. Im Uebrigen kann es doch nicht darauf ankommen, ob Jemand dies nach wirthschaftlichen Rücksichten thun *müßte*, sondern ob es *thatsächlich* geschieht. Wer zu solchen Rücklagen oder Aufwendungen nicht schreiten kann oder will, unterscheidet sich eben gar nicht von allen Uebrigen, die gleich ihm nicht auf Sicherstellung für die Zukunft Bedacht nehmen. Umgekehrter Weise würde auch die Leistungsfähigkeit derjenigen vermindert werden, welche aus ihrem *Besitz*einkommen jene Sicherstellung bewirken.

Wer Rücklagen oder Aufwendungen für persönliche Versicherung macht, sei es aus Arbeit- oder aus Besitzeinkommen, bildet hiermit *Kapital* und die etwaige Minderung seiner Leistungsfähigkeit ist nur eine vorübergehende Erscheinung, der durch Abzug der Versicherungsprämien vom steuerbaren Einkommen und dergl. in genügender Weise Rechnung getragen werden kann.

Es wird, um diese Ausführungen durch ein Beispiel zu erhärten, schwerlich Jemand einen Kapitalisten, dessen ganzes Einkommen in 1050 ℳ Zinsen aus 30 000 ℳ. 3 $^1/_2$ % Konsols besteht, für leistungsfähiger und steuerkräftiger halten, als einen Arzt oder kaufmännischen Angestellten, dem ein Arbeiteinkommen von 50 bis 100 000 ℳ. zur Verfügung steht.

Endlich ist die Minderung der Leistungsfähigkeit des Arbeiteinkommens etwas rein Negatives und ein positiver Maßstab für die Vorbelastung des Besitzeinkommens läßt sich hieraus nicht entnehmen. Wollte man aber trotzdem eine Vorbesteuerung des Inhabers von Quellen des Besitzeinkommens eintreten lassen, so würde sie, um jener Minderung zu entsprechen, überaus geringfügig bleiben müssen und dann jedenfalls die mit Sondersteuern verbundenen hohen Kosten nicht lohnen.

Die Forderung einer Vorbelastung des Besitzeinkommens läßt sich überhaupt nicht mit der geringeren Leistungsfähigkeit des Arbeiteinkommens, sondern nur mit dem *besonderen Interesse* der Inhaber

von Besitzeinkommen am Staate und seinen Einrichtungen rechtfertigen. Daß dies in der Steuerlehre verkannt wird, erklärt sich aus der Einseitigkeit und Uebertreibung der Forderung, die Leistungsfähigkeit als den ausschließlichen Maßstab der Steuervertheilung gelten zu lassen. Nur um diesen Fehler zu verdecken, hat man die Minderung der Leistungsfähigkeit des Arbeiteinkommens als Grund für die Vorbelastung des Besitzeinkommens hervorgesucht; es ist ein Verlegenheitsgrund zur Rechtfertigung einer Vorbelastung, die man doch nicht füglich preisgeben kann.

b. Interesse.

§ 32.

Wenn auch alle Staatsangehörigen das gleiche allgemeine Interesse am Staate und seinen Einrichtungen haben, so können doch die besonderen, vom Staate durch entsprechende Aufwendungen begünstigten Interessen einzelner Klassen eine höhere steuerliche Belastung rechtfertigen (§ 6). Dies gilt namentlich für das Erwerbvermögen und seine Erträge. Das reine Arbeiteinkommen bedarf keines Vermögensschutzes des Staates und ist nicht an denjenigen Vortheilen betheiligt, welche dem Vermögensbesitze und der hiermit verbundenen Erwerbthätigkeit zukommen. Solche Vortheile genießen allgemein, wenn auch in verschiedenem Grade, der Grundbesitz, der Gewerbebetrieb und das Geldkapital.

Erwägt man, daß jeder Grundbesitz einen, wenn auch noch so kleinen räumlichen Theil des Staatsgebietes ausmacht, so läßt sich nicht bezweifeln, daß für jeglichen Grundbesitz — bebauten und unbebauten, landwirthschaftlich, gewerblich oder wie immer benutzten — das größte Interesse am Staate besteht. Das Interesse des Gewerbes ist verschieden, je nachdem die Betriebe in den Voraussetzungen ihres Bestehens und Gedeihens vom Staate und seinen Einrichtungen abhängen und das gewerbliche Kapital oder die Arbeit überwiegt; Betriebe ohne oder mit ganz geringfügigem Kapital, wie z. B. der Makler, Agenten, der meisten Handwerker, der gewerblichen Dienstleistungen u. s. w., gewähren im Wesentlichen nur Arbeiteinkommen. Das Interesse des Geldkapitales beruht vorzugsweise auf dem staatlichen Vermögensschutze.

Grundbesitzer, Gewerbetreibende und Kapitalisten genießen vom Staate und seinen Einrichtungen ein mit besonderen staatlichen Aufwendungen verbundenes höheres Maß von Vortheilen wirthschaft-

licher, rechtlicher, sozialer, politischer u. s. w. Art und das hieraus entspringende besondere Interesse rechtfertigt eine höhere steuerliche Belastung.

Zwar läßt sich die Höhe des Interesses ebensowenig zahlenmäßig darstellen, als die Höhe der entsprechenden Aufwendungen des Staates. Ist deshalb auch ein zahlenmäßiger Ausgleich zwischen beidem niemals möglich, so erscheint es doch richtiger, die begünstigten Klassen in irgend einer Form der direkten Besteuerung an der Aufbringung des Steuerbedarfes in höherem Maße zu betheiligen, als das höhere Interesse ganz unberücksichtigt zu lassen. Es kommt nur darauf an, die steuerliche Vor- oder Mehrbelastung nach allgemeinen Rücksichten der Zweckmäßigkeit und Billigkeit in passender Form und mit Schonung der wirthschaftlich Schwächeren zu bewirken (§§ 162, 167 ff.).

Das obwaltende höhere Interesse soll hier, wie überall im Steuersysteme, nur als mitbestimmender Grund für die Besteuerung in Betracht kommen; von einer zahlenmäßigen Abgeltung kann auch hier nicht die Rede sein.

3. Die Grundlagen und Maßstäbe der direkten Besteuerung.

§ 33.

Als die natürlichen und in der Praxis allgemein angewendeten Behelfe der direkten Besteuerung bieten sich Ertrag, Einkommen, Vermögen. Geht man von der Produktion aus, so erfaßt die Ertragsbesteuerung die periodische Gütergewinnung innerhalb der Einzelquelle, die Einkommensbesteuerung das periodische Gesammtergebniß der Gütergewinnung aus allen in einer Hand vereinigten Einzelquellen, die Vermögensbesteuerung die in einem bestimmten Zeitpunkte gegebene zur Gewinnung neuer Güter dienende Gütermasse (§ 29).

Soll die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit im Bereiche der direkten Besteuerung den Ausschlag geben, so erscheint derjenige Behelf als der vollkommenste, welcher eine solche Berücksichtigung im weitesten Umfange ermöglicht. Dies ist das Einkommen als Grundlage und Maßstab. Die persönliche Leistungsfähigkeit findet im Einkommen den vollkommensten Ausdruck, ja es ist im Grunde genommen ihr einziger Maßstab.

Alle Steuern müssen im Endergebnisse entweder aus dem Einkommen oder aus dem Vermögen entrichtet werden. Mit dem fortgesetzten steuerlichen Eingriffe in das Vermögen würde aber die Enteignung beginnen, also ein auf längere Dauer unhaltbarer Zustand

eintreten (§ 7). Die Steuerlast muß demnach so bemessen werden, daß dem Steuerträger die dauernde Entrichtung aus seinem Einkommen möglich ist und hierfür bietet sich bei der direkten Besteuerung in der Höhe des Einkommens selbst ein zuverlässiger Maßstab. Aus dem allein maßgebenden Reineinkommen (§ 78) ergiebt sich mit ausreichender Sicherheit, ob und in welchem Grade der Steuerträger unter Schonung seiner wirthschaftlichen Existenz leistungsfähig, d. h. im Stande ist, einen bestimmten Betrag für Steuerzwecke hinzugeben.

Was den Ertrag betrifft, so gestattet zunächst der ohne Berücksichtigung der Gewinnungskosten gefundene Rohertrag nicht den geringsten Rückschluß auf die persönliche Leistungsfähigkeit: denn soweit der Rohertrag durch die Gewinnungskosten aufgezehrt wird, ist für den Quelleninhaber die Entstehung neuer Güter und hiermit die Steuerkraft ausgeschlossen. Auch eine nach rein objektiven Verhältnissen bemessene Ertragsfähigkeit läßt die doch allein maßgebende individuelle Steuerkraft nicht erkennen; diese bestimmt sich nur nach dem Gewinne, der in der Einzelquelle thatsächlich erzielt wird, nicht nach dem, der unter anderen Voraussetzungen erzielt werden könnte. Dagegen ist mit dem Maßstabe des individuellen Reinertrages, sei es eines Jahres- oder eines zeitlichen Durchschnittsertrages, eine beschränkte Möglichkeit zur Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit gegeben.

Aehnlich verhält es sich mit dem Vermögen. Hier muß zunächst das Gebrauchvermögen (§ 134 A) als ganz ungeeigneter Maßstab ausscheiden; sein Umfang steht zu der Steuerkraft in gar keinem Verhältnisse. Man braucht sich nur den Gegensatz vorzustellen, daß in Dürftigkeit lebende Personen ein aus besseren Zeiten oder aus Erbanfällen herrührendes großes Gebrauchvermögen besitzen, auf dessen Versilberung sie in Nothfällen angewiesen sind, und daß reiche Personen sich mit ganz geringfügigem Gebrauchvermögen behelfen. Ein gewisses Maß von Gebrauchsgegenständen hat Jeder nöthig. Das Mehr oder Minder des Besitzes richtet sich nach den Verschiedenheiten der sozialen Stellung, des persönlichen Bedürfnisses, der Gesundheit, der Bequemlichkeit, der Liebhaberei u. s. w. sowie nach Zufälligkeiten jeglicher Art. Es ließe sich verstehen, wenn auch nicht rechtfertigen, aus solchen Verschiedenheiten zur Befürwortung altmodischer Luxussteuern (§ 17 III) zu gelangen. Wie man aber aus dem Mehr oder Minder des Besitzes von Gebrauchsgegenständen ein höheres oder geringeres Maß von Steuerkraft herleiten und hiernach eine Vermögensbesteuerung gestalten wollte, bliebe unverständlich.

Aber auch das Erwerbvermögen gestattet keinen sicheren Rückschluß auf die Steuerkraft. Zunächst bedarf es der Beschränkung auf das nach Abzug der Passivmasse verbleibende Reinvermögen, da dem zur Deckung der Passiva nothwendigen Aktivvermögen nicht die geringste Steuerkraft innewohnt. Indessen bildet selbst das Reinvermögen nur einen unvollkommenen Maßstab der Leistungsfähigkeit. Der Ertrag des Vermögens hängt ganz und gar von der Art der Anlegung ab und die Werthe bestimmen sich keineswegs ausschließlich nach dem Ertrage. Ein kleines Vermögen kann hohe, ein großes niedrige oder gar keine Erträge liefern. Dies zeigt sich nirgends deutlicher als beim Vergleiche des in gewerblichen und des in landwirthschaftlichen Betrieben angelegten Vermögens. Maßgebend ist stets der gemeine (Tausch- oder Kauf-) Werth und dieser ist für die Bestandtheile des gewerblichen Vermögens wegen der Abhängigkeit des Gewinnes von überwiegend subjektiven Voraussetzungen regelmäßig, selbst bei hohem bisherigen Ertrage, unverhältnißmäßig niedrig, dagegen bei landwirthschaftlichen Gütern mit geringem Ertrage wegen der die Preisbildung beeinflussenden Vorliebe für Landbesitz unverhältnißmäßig hoch. Auch sonst stehen Ertrag und Vermögen in keiner nothwendigen Wechselbeziehung.

Ueberdies kann dem Besitzer der Ertrag zu Gunsten Dritter, dauernd oder vorübergehend, ganz oder theilweise, entzogen sein, und wenn hier auch durch entsprechende Abzüge ein Ausgleich versucht wird, so trifft doch die Vermögensbesteuerung nicht die gegenwärtige, sondern nur eine mögliche künftige Steuerkraft des Besitzers.

Eine ausreichende Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit kann bei der Ertrags- wie Vermögensbesteuerung nur durch Zurückgehen auf das Einkommen erfolgen.

Einkommen, Ertrag und Vermögen sind die einzigen zulässigen Behelfe im ganzen Bereiche der direkten Besteuerung. In einzelnen Staaten war es früher und ist es zum Theil noch jetzt üblich, die Ertragsteuern überhaupt oder einzelne Formen als „Erwerbsteuer" zu bezeichnen; hier handelt es sich nur um ein anderes Wort für dieselbe Sache. Dagegen kann die in der neueren wissenschaftlichen Lehre befürwortete Ausdehnung der Besteuerung auf einen anderen Erwerb als Ertrag und Einkommen nicht gebilligt werden. Diese Richtung schlagen diejenigen ein, welche die alte Unterscheidung von direkten und indirekten Steuern ganz verlassen und durch die Dreitheilung von Erwerb-, Besitz- und Gebrauch- oder Verbrauchsteuern ersetzen wollen; die Erwerbsbesteuerung soll dann den Erwerb im weitesten Sinne,

insbesondere auch den Gelegenheitserwerb durch Konjunktur, Spekulation, Glücksanfall u. s. w. treffen. Der Benutzung solcher Anfälle zur Anknüpfung indirekter Steuerformen ist bereits an früherer Stelle (§§ 25 ff.) gedacht worden. Sollten aber derartige Erwerbsteuern gar als direkte Steuerformen ausgestaltet werden, so würde es hierfür an jeder Berechtigung fehlen. Sie würden sich als eine ganz neue Form der Vermögensbesteuerung, nämlich als Besteuerung der Vermögens*vermehrung*, des Zuwachses an Vermögen, darstellen. Dann müßte man aber nicht bloß die Anfälle, sondern doch auch die Abgänge an Vermögen berücksichtigen und hiermit gelangte man zu einer Besteuerung der zeitlichen, wesentlich vom Zufalle abhängigen *Schwankungen* im Vermögensstande. Dies wäre nicht so sehr eine *Anfalls*- als eine *Zufallsbesteuerung*, die von der Steuervertheilung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit weit abseits läge.

4. Die Zusammensetzung des Systemes.

§ 34.

Daß im ganzen Bereiche der direkten Steuern die Leistungsfähigkeit an erster Stelle maßgebend und hiernach die Einkommensteuer die vollkommenste Steuerform ist, wird allgemein anerkannt. Ebenso besteht kein Zweifel über die Nothwendigkeit einer besonderen Belastung bestimmter Steuerträger. Die herrschende Auffassung begründet dies mit der sich im Besitze von Erwerbvermögen ausdrückenden höheren Leistungsfähigkeit und verlangt deshalb eine höhere Besteuerung des Besitzeinkommens (§ 31). Im Gegensatze zu dieser Auffassung wird hier die Besteuerung nach dem höheren Interesse an den Staatseinrichtungen vertreten (§ 32). Beide Auffassungen vereinigen sich in dem Verlangen nach einer besonderen Belastung des Besitzes; die Verschiedenheit der Begründung betrifft im Wesentlichen nur Art und Höhe der Mehrbesteuerung.

Soll auf der Grundlage und nach dem Maßstabe des Einkommens sowohl die allgemeine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als auch die besondere Besteuerung der Besitzer von Erwerbvermögen bewirkt werden, so liegt nichts näher, als beide Ziele im Rahmen der *einzigen allgemeinen Einkommensteuer* zu verwirklichen. Hierbei würde Jeder nach der in seinem Gesammteinkommen sich ausprägenden Steuerkraft mit dem hiernach zutreffenden Steuersatze der allgemeinen Einkommensteuer und daneben jeder Besitzer von Erwerbvermögen mit einem den quellenmäßigen Erträgen entsprechenden besonderen Steuersatze belegt

werden. Dies wäre eine in jeder Beziehung einheitliche und deshalb im höchsten Grade erwünschte Form der Besteuerung. Die Vertreter der herrschenden Richtung, welche mit so starkem Nachdrucke die höhere Besteuerung des Besitzeinkommens wegen vermeintlicher höherer Leistungsfähigkeit verlangen, dürften folgerichtiger Weise sogar keine andere Steuerform zulassen. Denn Besitzeinkommen kann doch nur als Einkommen besteuert werden und hiermit würde für diesen Zweck jede andere Steuerform, also die Form der Ertrags- oder Vermögensbesteuerung, gänzlich ausgeschlossen sein.

Wird dagegen, in Abweichung von der herrschenden Meinung, die Rechtfertigung für die höhere Besteuerung des Besitzes in dem höheren Grade des Interesses gefunden, so läßt sich dieses Ziel ohne Folgewidrigkeit sowohl im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer durch Ergänzungs- oder Zuschlagsbelastung, als auch im Wege der Vorbelastung durch Sondersteuern — Ertrags- oder Vermögensbesteuerung — erreichen. Welcher Weg vorzuziehen ist, hängt alsdann davon ab, wie sich unter Berücksichtigung praktischer Ausführbarkeit das Ziel am besten erreichen läßt.

Auch hier würde die einzige allgemeine Einkommensteuer mit Zuschlagsbelastung des Besitzeinkommens weitaus den Vorzug verdienen. Allein dieses Ideal direkter Besteuerung wird sich bei der gegenwärtigen Unvollkommenheit der Gesetzgebungen und der praktischen Steuereinrichtungen so bald nicht verwirklichen lassen. Zu einem abschließenden Urtheile hierüber kann man erst am Schlusse dieser Abhandlung (§ 165) gelangen. Aber schon hier ist auf die praktischen Schwierigkeiten der Einkommensbesteuerung hinzuweisen. Die Einkommensteuer ist nicht nur die vollkommenste, sondern zugleich auch die feinste und schwierigste Steuerform.

Ihre Eigenschaft als vollkommenste Form beruht darauf, daß das individuelle wirkliche Einkommen eines jeden einzelnen Steuerträgers — im Gegensatze zu einem künstlich gefundenen, nach durchschnittlichen oder gemeingewöhnlichen Verhältnissen oder gar nach Fiktionen oder willkürlichen Unterstellungen bemessenen Einkommen — die Grundlage bildet. Es bedarf daher des engen Anschlusses an die Einzelquellen und der zuverlässigen Ermittelung der quellenmäßigen Erträge (§§ 51 ff.), sowie der Darstellung des Reineinkommens durch Abzug der nicht mit den Quellen verbundenen Passivleistungen (§ 78). Hierzu tritt weiter die Unterscheidung von Arbeit- und Besitzeinkommen nach den verschiedenen Graden und Abstufungen der Leistungsfähigkeit

(§ 83). Endlich müssen die auf die Leistungsfähigkeit wirkenden besonderen persönlichen Verhältnisse geprüft werden (§ 87).

Schon hieraus ergeben sich die hohen Anforderungen, einerseits an die Gesetzgebungen und die gesetzlichen Steuereinrichtungen, andererseits an die betheiligten Behörden und die Steuerträger. Die Erfüllung dieser hohen Anforderungen ist bisher noch nirgends gelungen, weil der Gedanke der Besteuerung nach dem individuellen wirklichen Einkommen überall noch zu neu und fremdartig, ja vielfach mehr unklar empfunden als in voller Schärfe verstanden ist.

Sollte bei den gegenwärtigen unvollkommenen Zuständen auch noch das höhere Interesse der verschiedenen Arten des Besitzeinkommens im Rahmen der einzigen allgemeinen Einkommensteuer Berücksichtigung finden, so würden die Anforderungen so gesteigert werden, daß eine allgemeine Verwirrung zu befürchten wäre. Vorzeitige Versuche in dieser Richtung könnten dazu führen, aus der an sich vollkommensten thatsächlich eine höchst unvollkommene Steuerform zu machen.

Man braucht jenes Ideal nicht als für alle Zukunft unerreichbar zu betrachten. Allein bei den gegenwärtigen Unvollkommenheiten auf diesem Gebiete bleibt nur der Ausweg, neben der allgemeinen Einkommensteuer andere Steuerformen anzuwenden, mittelst deren die im Rahmen der Einkommensbesteuerung einstweilen nicht zu lösenden Aufgaben erfüllt werden können.

Hiermit gelangt man zu einer Mehrheit von Steuern, zu einem Systeme der direkten Steuern, in welchem die Einkommensteuer die Grundlage bildet und die übrigen Steuerformen als ergänzende Glieder und in diesem Sinne als Ergänzungsteuern erscheinen.

Ein System, dem die allgemeine Einkommensteuer gänzlich fehlt, entspricht den heutigen, mit vollem Rechte auf umfassende Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit gerichteten Anforderungen in keiner Weise; ein System, in welchem der Einkommensteuer nur die Bedeutung einer Ergänzungsteuer zukäme, würde diesen Anforderungen nur in höchst unvollkommenem Maße genügen. Als völlig veraltet erscheinen daher namentlich die Systeme mit ausschließlicher Ertragsbesteuerung.

Zur Ergänzung der allgemeinen Einkommensteuer kann nur die Ertrags- oder die Vermögensbesteuerung dienen. Neben einander können Ertrag- und Vermögensteuern nicht zugelassen werden. Denn mag man die Mehrbelastung des Besitzes mit dem höheren Grade von Leistungsfähigkeit oder von Interesse begründen, stets wird das höhere

Maß, sei es von Steuerkraft oder von Interesse, mit einer ergänzenden Steuerform erschöpfend belastet.

Welcher von beiden Steuerformen als Ergänzungsteuer der Vorzug zu geben ist, läßt sich erst an späterer Stelle prüfen (§ 186).

5. Die bestehenden Systeme der direkten Steuern.

a) Die Systeme in Deutschland.

§ 35.

Den Germanischen Stämmen war der Begriff von Steuern völlig fremd. Sie fanden in den von ihnen besiedelten Gebieten des Römischen Reiches ein ausgebildetes Steuerwesen vor, vermochten aber nicht, es aufrecht zu erhalten oder gar weiter zu entwickeln. Für die fremdartigen, ihren Vorstellungen von Freiheit widersprechenden Steuereinrichtungen fehlte ihnen jedes Verständniß. So gingen die vorgefundenen Einrichtungen zu Grunde; nur die Zölle blieben bestehen, nahmen aber den Charakter gebührenartiger Abgaben an und waren zunächst dem Kaiser ausschließlich vorbehalten (§ 18).

Zur Ausbildung ständiger Reichssteuern hat es das vormalige Deutsche Reich niemals gebracht. Nur in besonderen Fällen wurden von den Reichsständen Steuern bewilligt. Die älteste Form waren die Beden (petitio), deren Name auf die ursprüngliche Entstehung durch bittweise Forderung und Bewilligung (petitio precaria) hinweist.

An die Beden knüpfte sich auch die Entwickelung des Steuerwesens in den Deutschen Reichsstädten und Territorialstaaten. Mit Unterstützung durch die Reichsgesetzgebung wurde aus der ursprünglichen Bitte allmählich eine, zunächst an bestimmte Voraussetzungen gebundene, im Laufe der Zeit aber sich weiter ausdehnende Forderung (petitio exactoria).

Da bei geringer Entwickelung der Kultur in dem äußerlich erkennbaren Vermögen die Steuerkraft am deutlichsten hervortritt und zu erfassen ist, so mußte bei der Entstehung des Steuerwesens in den noch ganz unentwickelten Deutschen Landen fast mit Nothwendigkeit das Vermögen allein als Grundlage und Maßstab der direkten Besteuerung dienen. So sind denn auch die Beden nichts anderes als roh ausgestaltete, den ganzen Besitz ergreifende Vermögensteuern.

Die weitere Entwickelung des Steuerwesens und besonders der direkten Besteuerung vollzog sich am ehesten und leichtesten in den aufblühenden Reichsstädten, während sie in den Territorialstaaten nicht nur durch mangelnde Erkenntniß, sondern in noch höherem Grade durch

die allgemeinen politischen und wirthschaftlichen Verhältnisse gehemmt wurde. Die Landesherren geriethen in immer größere Abhängigkeit von den Landständen (Ritterschaft, Geistlichkeit, Städte), welche sich unter selbstsüchtiger Ausnutzung der landesherrlichen Finanznöthe umfassende steuerliche Vorrechte und vielfach auch die Betheiligung an der Ausschreibung, Umlegung und Einziehung der auf ihre Hintersassen abgewälzten Steuern zu sichern wußten, so daß die Steuern mehr den Charakter von ständischen und städtischen, als den von staatlichen Steuern annahmen.

Die alten Vermögensteuern knüpften sich in dieser Entwickelungszeit nicht mehr an das Gesammtvermögen, sondern an die unterscheidbaren Bestandtheile und hiermit vorzugsweise an den ländlichen Grund- und den städtischen Hausbesitz. Die Unterscheidungen nach Größe, Güte, Werth, Ertragsfähigkeit u. s. w. führten mit der Zeit zur Umwandlung der Vermögenswerth- in Vermögensertragsteuern, die dann durch Kopfsteuern, einkommen-, gewerbesteuerartige u. s. w. Abgaben eine Ergänzung fanden.

Allmählich bildeten die Grundsteuern in den verschiedensten Formen und Einrichtungen die Hauptsteuer des platten Landes, während die einzelnen Städte ihre besonderen Steuerformen in bunter Mannigfaltigkeit entwickeln konnten. Dieser Gegensatz zwischen Stadt und Land erreichte überall, wenn auch mit schärferer Ausprägung im nördlichen, mit geringerer im südlichen Deutschland, seinen Höhepunkt, als mit der Beschränkung der Macht der Landstände gegen den Ausgang des 17. Jahrhunderts die unter dem Namen der Accise bekannte, bunte und systemlose Mischung von überwiegend indirekten und einzelnen direkten Steuern die staatlich anerkannte Form der städtischen Besteuerung wurde. Hierbei verblieb es auch durchweg im 18. Jahrhundert.

Die systematische Ausgestaltung des bis dahin von veralteten Verkehrsanschauungen getragenen und von einseitig fiskalischen Rücksichten beherrschten, nur in seiner geschichtlichen Entwickelung verständlichen Steuerwesens war dem 19. Jahrhundert vorbehalten. Aber auch in diesem Zeitabschnitte bedurfte es zunächst der unausgesetzten Einwirkung der neueren volkswirthschaftlichen Lehre, ehe die Ueberzeugung von der Nothwendigkeit, den Anforderungen der Gerechtigkeit in umfassender Weise Rechnung zu tragen, bei dem Ausbau der direkten Steuern durch die Gesetzgebungen ihren Ausdruck fand.

Hierbei trat von vornherein ein eigenthümlicher, zum Theil noch die Gegenwart beherrschender Gegensatz zwischen dem Süden und dem Norden Deutschlands hervor. Während Bayern, Württemberg und Baden schon in den ersten Jahrzehnten des 19. Jahrhunderts bemüht waren, ein reines und vollständiges Ertragsteuersystem auszubilden, überwog in der Gesetzgebung der übrigen Deutschen Staaten das Bestreben, die allgemeine Einkommensteuer, wenn auch zunächst nur in unvollkommenen Formen (Klassensteuer) zum Hauptträger des Systemes der direkten Besteuerung zu machen und sie durch einzelne das Erwerbvermögen treffende Ertragsteuern — fast überall mit Ausschluß der Kapitalrentensteuer — zu ergänzen.

Mit der Einführung der allgemeinen individuellen Einkommensteuer hat das Königreich Sachsen im Gesetze vom 2. Juli 1878 den Anfang gemacht.

§ 36.

Gegenwärtig lassen sich in Deutschland drei Hauptgruppen von Systemen der direkten Besteuerung unterscheiden, je nachdem die reine Ertragsbesteuerung oder die allgemeine Einkommensbesteuerung besteht und in letzterem Falle eine Vorbelastung durch einzelne Ertragsteuern oder durch eine Vermögensteuer stattfindet.

A. Das reine Ertragsteuersystem besteht in Bayern, Württemberg, Mecklenburg und Elsaß-Lothringen. Die Erträge aller güterbildenden Einzelquellen werden je für sich mit besonderen Steuern erfaßt. Die Besteuerung beschränkt sich deshalb nicht auf die mit Erwerbvermögen ausgestatteten Quellen, sondern erstreckt sich hierüber hinaus auf die Quellen mit reinem Arbeitsertrage. Ob die hierauf bezüglichen Steuern als „Einkommensteuern" bezeichnet werden, kann ihre Natur nicht verändern; ihrem Wesen nach sind und bleiben auch diese, in der wissenschaftlichen Lehre häufig als „partielle" Einkommensteuern bezeichneten Formen wirkliche Ertragsteuern (§ 29).

Bayern hat durch die so bezeichneten „Personalsteuergesetze" vom 9. Juni 1899 sein Ertragsteuersystem neu geregelt; es umfaßt neben der Grund-, Haus-, Gewerbe- und Kapitalrentensteuer die nicht aus Erwerbvermögen fließenden Erträge mit der s. g. Einkommensteuer. Jedoch ist bei jener Neugestaltung im Bereiche der Gewerbe-, der Kapitalrenten- und der s. g. Einkommensteuer der Leistungsfähigkeit in gewissem Umfange Rechnung getragen.

Aehnlich werden in Württemberg die von den drei älteren Steuerformen (Grund- und Gefälle-, Gebäude-, Gewerbesteuer) nicht erfaßten

Quellen durch s. g. Personalsteuern (Kapital- und Renteneinkommensteuer, Apanagensteuer, Dienst- und Berufs-Einkommensteuer) getroffen. Eine auf die Einführung der allgemeinen Einkommensteuer neben den ergänzungsweise beizubehaltenden Ertragsteuern gerichtete Umgestaltung dieses auf den Gesetzen vom 19. September 1852 und 28. April 1873 beruhenden Systemes ist seit 1895 im Werke.

Mecklenburg hat sein veraltetes Ertragsteuersystem mit sieben Gliedern (Grund-, Mieth-, Gewerbe-, Besoldungsteuer, Erwerbsteuer von dem Erwerbe aus der Ausübung einer Kunst und Wissenschaft und aus höherem Privatdienste, Lohnsteuer, Zinsensteuer) durch Gesetz vom 11. Mai 1897 aufrecht erhalten.

Das bisher aus Grund-, Gebäude-, Gewerbe- und Personalsteuer bestehende Ertragsteuersystem Elsaß-Lothringens befindet sich in fortgesetzter Umgestaltung.

B. Den ausgeprägtesten Gegensatz bilden diejenigen Staaten, welche unter gänzlicher Ausscheidung der Ertragsteuern aus dem staatlichen Steuersysteme die allgemeine Einkommensteuer als Hauptsteuer ausgebildet und durch eine Vermögensteuer ergänzt haben.

Diesen Schritt hat zuerst Preußen unternommen, indem es, nach vorgängiger Umwandlung seiner veralteten Klassen- und klassifizirten Einkommensteuer zu einer allgemeinen individuellen Einkommensteuer[1]), durch die Reformgesetze vom 14. Juli 1893 die bestehenden Ertragsteuern[2]) (Grund-, Gebäude-, Gewerbesteuer) den Gemeinden überwiesen[3]) und im staatlichen Systeme durch eine ergänzende Vermögensteuer[4]) ersetzt hat.

Die gleiche Richtung hat Hessen eingeschlagen, indem es durch Gesetz vom 12. August 1899 sein, erst im Jahre 1884 durch Einführung einer Kapitalrentensteuer vervollständigtes Ertragsteuersystem im staatlichen Systeme durch eine zur Ergänzung der allgemeinen Einkommensteuer dienende Vermögensteuer ersetzt hat.

---

[1]) Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891.

[2]) Die Wandergewerbesteuer ist als Staatssteuer beibehalten worden; ebenso die zum Bereiche der Gewerbesteuer vom stehenden Gewerbebetriebe gehörende Eisenbahnabgabe. Diese auf besonderen Gründen beruhenden Ausnahmen sind zu unerheblich, als daß sie der grundsätzlichen Ausscheidung der Ertragsteuern aus dem staatlichen Systeme entgegenstehen könnten.

[3]) §§ 1, 3 ff. Ges. vom 14. Juli 1893 wegen Aufhebung direkter Staatssteuern.

[4]) Ergänzungsteuergesetz vom 14. Juli 1893.

Eine Ausnahmestellung hat Braunschweig eingenommen. Hier ist der bereits im Jahre 1896 eingeführten allgemeinen Einkommensteuer durch die Gesetzgebung vom 11. März 1899 eine ergänzende Vermögensteuer hinzugefügt worden, jedoch nicht unter Ausscheidung der bisherigen Ertragsteuern (Grund- und Gewerbesteuer) aus dem staatlichen Systeme, sondern unter Theilung des Aufkommens zwischen dem Staate zu 25 % und den Gemeinden zu 75 %. Insoweit findet hier also eine doppelte Belastung des Besitzes durch Ertrags- und Vermögensbesteuerung statt.

C. Alle übrigen Deutschen Staaten gehören zur letzten Gruppe, in welcher neben der allgemeinen Einkommensteuer die alten Ertragsteuern vom Besitze ganz oder theilweise weiter bestehen. Der Umfang der Ertragsbesteuerung ist aber sehr verschieden.

Am vollkommensten ist das Badische System, dessen Grundlage neben einigen älteren Gesetzen hauptsächlich in der Gesetzgebung vom 20. Juni 1884 gegeben ist. In Baden besteht neben der Einkommensteuer ein vollständiges, mit den vier Gliedern der Grund-, Häuser-, Gewerbe- und Kapitalrentensteuer, das gesammte Erwerbvermögen ergreifendes Ertragsteuersystem. Der Zusammenhang nicht nur zwischen diesen einzelnen Steuerformen, sondern auch mit der Einkommensteuer, wird vermittelt durch die dem Badischen Systeme eigenthümliche Bildung von Steuerkapitalen. Sie geschieht bei der Grund-, Häuser- und Gewerbesteuer nach dem Werthe der Grundstücke, Häuser und Gewerbekapitale, bei der Kapitalrentensteuer durch Kapitalisirung des Reinertrages, bei der Einkommensteuer durch Kapitalisirung des steuerbaren Einkommens. Insoweit für die Bildung der Steuerkapitale der Werth der Grundstücke u. s. w. maßgebend ist, besteht eine Annäherung an die Vermögensteuer. Durch die gesetzlich vorgesehene verschiedene Bemessung des für die Kapitalisirung anzuwendenden Vielfachen wird aber der verschiedene Grad der Leistungsfähigkeit berücksichtigt. Die Steuerkapitale bilden überall die unmittelbare Unterlage der Besteuerung in der Art, daß der bewegliche, etatsmäßig zu bestimmende Steuersatz (Steuerfuß) auf je 100 ℳ. eines jeden Steuerkapitales als Einheit angewendet wird.

Der Schwerpunkt des ganzen Systemes liegt offenbar in der richtigen, ein angemessenes Verhältniß zwischen der Ertrags- und der Einkommensbesteuerung herstellenden jährlichen Bemessung des Steuerfußes für die einzelnen Steuerformen durch das Finanzgesetz. Dies berührt in hervorragendem Maße das politische Gebiet. Aber auch sonst ist mit der Bewerthung der Grundstücke u. s. w. nach dem

Tausch- oder Kaufwerthe eine Schwierigkeit geschaffen, welche der Ertragsbesteuerung fremd und nur der Vermögensbesteuerung eigen ist. Es kann daher kaum auffallen, daß auch in Baden, trotz der Vollständigkeit, inneren Geschlossenheit und Feinheit der Ausbildung seines Systemes, die Neigung besteht, unter völliger Aufhebung der Ertrags- zur Vermögensbesteuerung überzugehen.

Die übrigen Ertragsteuersysteme dieser Gruppe sind durchweg unvollständig; meistens fehlt ihnen das Glied der Kapitalrentensteuer. In einer Reihe von Staaten besteht neben der Einkommensteuer nur noch die Grund-(Gebäude-)steuer.

In Sachsen ist jetzt dem Landtage ein Gesetzentwurf vorgelegt, welcher unter Aufhebung der dort noch allein bestehenden Grundsteuer [1]) die Einführung der Vermögensbesteuerung bezweckt.

§ 37.

Die Geschäftigkeit der Deutschen Staaten im Bereiche der direkten Steuern erklärt sich aus der Reichsgesetzgebung, welche ihnen das Gebiet der indirekten Steuern fast ganz verschließt (§§ 23, 24, 28). Bei der fortdauernden Steigerung der staatlichen und kommunalen Steuerbedarfe sind sie daher darauf angewiesen, einerseits die direkte Besteuerung in der Richtung einer größeren Ergiebigkeit auszugestalten, andererseits die Konkurrenz zwischen Staat und Gemeindeverbänden zu regeln (§ 16).

Nach der heutigen Auffassung ist es fast selbstverständlich, daß hierbei von der allgemeinen Einkommensteuer ausgegangen, diese zum Hauptträger des staatlichen Systemes gemacht und zugleich die Benutzung der staatlichen Einkommensbesteuerung für die Zwecke kommunaler Besteuerung geregelt wird. Weiter handelt es sich dann um die Entscheidung der Frage, ob die in ihrer jetzigen Verfassung veraltete und unhaltbare Ertragsbesteuerung (§ 164) in angemessener, besonders die persönliche Leistungsfähigkeit berücksichtigender Weise umzugestalten oder ganz aufzugeben und durch die Vermögensbesteuerung zu ersetzen ist.

Die grundsätzlichen Einwendungen gegen die Vermögensbesteuerung (§§ 166, 186) sind nicht geringer, als die praktischen Schwierigkeiten ihrer Gestaltung und Ausführung (§§ 141, 142). Auffällig ist daher die in Deutschland so plötzlich erwachte Neigung, zu dieser ursprüng-

[1]) Wegen der in Sachsen bestehenden und dem Staate vorzubehaltenden Wandergewerbesteuer vergl. S. 98 Anm. 2.

lichen, im Laufe der Jahrhunderte überwundenen Steuerform zurückzukehren. Im Steuerwesen pflegt man sonst nicht das in langer Entwickelung Gewonnene zu Gunsten von etwas Neuem und Unerprobtem gänzlich preiszugeben, sondern das Bestehende fortzubilden. Hier läßt sich die Vorliebe für das Neue nur daraus erklären, daß man sich der Fortbildung des Bestehenden nicht gewachsen fühlt. Allerdings begegnet die Umgestaltung veralteter Ertragsteuern zu neuen, lebensfähigen und namentlich der Leistungsfähigkeit sich anpassenden Formen ungewöhnlichen Schwierigkeiten. In dem Dilemma, entweder diese Schwierigkeiten zu überwinden, oder sie durch Rückkehr zur Vermögensbesteuerung zu vermeiden, mag der letztere Ausweg leichter und bequemer erscheinen.

Wenn aber mit der Beschreitung dieses Weges zugleich die veralteten und unhaltbaren Ertragsteuern den Kommunalverbänden überwiesen werden, so ist dies ein seltsames Ergebniß. Denn was überhaupt als veraltet und unhaltbar gilt, ist es nicht nur für den Staat, sondern nicht minder für die Kommunalverbände und für die Steuerträger.

Mit der Ueberweisung unbrauchbarer Steuerformen wird den Kommunalverbänden ein Danaergeschenk gemacht und den Steuerträgern nicht geholfen. Beide Theile leiden unter den Mißständen, welche aus der fortgesetzten Anwendung unbrauchbarer und unbeliebter Steuerformen entspringen. Die Kommunalverbände haben das Odium, die Steuerträger neben der alten Steuerlast die neue Vermögensteuer zu tragen. Daß sie die Ertragsteuern nunmehr an die Kommunalverbände, die Vermögensteuer an den Staat entrichten, macht für den Steuerdruck keinen Unterschied (§ 16).

Soll einmal die staatliche und kommunale Konkurrenz durch Theilung des steuerlichen Gebietes, insbesondere durch Vorbehalt der Ertragsbesteuerung für die Kommunen geregelt werden, so darf sich der Staat der Ausgestaltung der Ertragsteuern zu lebensfähigen Gebilden nicht entziehen; alsdann ist auf die kommunalen Bedürfnisse und Verhältnisse, denen die alten staatlichen Steuerformen keineswegs entsprechen, das entscheidende Gewicht zu legen. Den Kommunalverbänden selbst kann — vielleicht mit Ausnahme großer Städte — die Erfindung und Ausgestaltung eigener Ertragsteuern nicht überlassen werden. Denn einestheils ist dies eine zu schwierige, über die Kräfte solcher Verbände hinausgehende Aufgabe, wie ein Staat, der veraltete Steuerformen nicht umgestaltet, sondern zu Gunsten Jener

aufgiebt, ja hiermit selbst anerkennt. Anderentheils würde aber auch die selbständige Entwickelung kommunaler Ertragsteuerformen zu einer Buntscheckigkeit führen, die weder im allgemeinen Interesse noch mit Rücksicht auf die Steuerträger geduldet werden könnte.

b) Außerdeutsche Systeme.

§ 38.

Außerhalb Deutschlands fehlt der hier durch die reichsgesetzlichen Beschränkungen gegebene Anlaß zur Fortbildung der direkten Besteuerung. Deshalb werden neben den auf Verringerung der Steuerbedarfe abzielenden staatlichen Monopolbetrieben vorzugsweise die bequemen und ergiebigen Formen der indirekten Besteuerung zur Deckung der wachsenden Steuerbedarfe benutzt; namentlich sind, besonders in Frankreich und England, die s. g. Verkehrsteuern (§§ 17 II, 25 ff.) in einer Ausdehnung und Höhe entwickelt, die nach Deutschen Empfindungen unerträglich erscheinen würde. Daneben richtet sich überall die Steuerpolitik nach den besonderen politischen, finanziellen und wirthschaftlichen Zuständen eines jeden Landes, nach den Anschauungen seiner Bevölkerung, nach Herkommen und Gewohnheit u. s. w. Alle diese Rücksichten erschweren die Fortschritte auf dem Gebiete der direkten Besteuerung.

A. Nur Oesterreich hat, beeinflußt durch die Deutsche Richtung und hinsichtlich der Einkommensbesteuerung wesentlich nach Preußischem Muster, in neuester Zeit seine direkten Steuern durch das Gesetz vom 25. Oktober 1896 über die „direkten Personalsteuern" in gründlicher Weise umgestaltet.

Die durch dieses Gesetz eingeführte „Personaleinkommensteuer" [1]) umfaßt außer der allgemeinen Einkommensteuer noch eine ergänzende „Besoldungsteuer" [2]), welche die „Empfänger von Dienstbezügen" im Betrage von wenigstens 3200 Fl. besonders trifft und hiermit doppelt belastet. Die Einkommensteuer als Hauptsteuer wird durch ein Ertragsteuersystem ergänzt, welches mit dem Gliede der „Erwerbsteuer" über die Quellen des Erwerbvermögens hinausgeht. Es umfaßt nunmehr die auf älteren Gesetzen beruhende Grundsteuer [3]) und Haussteuer [4])

[1]) §§ 153 ff. Oe.P.G.

[2]) §§ 233 ff. a. a. O.

[3]) Hauptgesetz vom 17. Dezember 1817 mit Abänderungen durch spätere Novellen, insbesondere durch Gesetze vom 24. Mai 1869 und vom 7. Juni 1881.

[4]) Gesetz vom 9. Februar 1882 mit späteren Abänderungen.

(Hauszins- und Hausklassensteuer — § 153), die Rentensteuer [1]) und die Erwerbsteuer. Die letztere zerfällt in zwei Formen, von denen die eine, als gewerbliche Sondersteuer ausgestaltete Form [2]), alle der öffentlichen Rechnungslegung unterworfenen Unternehmungen trifft, während die andere, als „allgemeine Erwerbsteuer" [3]) bezeichnete Form sich auf die sonstigen Erwerbunternehmungen und auf Gewinn gerichteten Beschäftigungen erstreckt und hiermit über den gewerblichen Bereich hinausgreift; ausgenommen von der letzteren Form sind im Wesentlichen nur die von der Grundsteuer betroffenen landwirthschaftlichen u. s. w. Betriebe, die Beschäftigungen in Dienstverhältnissen gegen Sold und Lohn und gewisse untergeordnete oder nur ganz geringen Gewinn abwerfende Thätigkeiten.

Außerdem werden mit einer Sondersteuer, „Militärtaxe" [4]) oder s. g. Wehrsteuer, die vom Militärdienste Befreiten und deren Eltern u. s. w. nach Maßgabe der Vermögens- und Erwerbsverhältnisse, des Einkommens und des Gesammtbetrages an direkten Steuern des Pflichtigen in vierzehn Klassen von 1 bis 100 Gulden belastet.

B. In Frankreich sind alle in neuerer Zeit unternommenen Versuche zur Ausbildung einer allgemeinen Einkommensteuer an den starken Gegensätzen der politischen Parteien gescheitert. Die sämmtlich noch aus den Zeiten der Revolution stammenden Hauptformen seiner direkten Steuern sind im Laufe der Zeit unter dem Zwange der Nothwendigkeit etwas umgestaltet und gelegentlich ergänzt worden; als System im modernen Sinne läßt sich diese Zusammensetzung nicht bezeichnen. Obwohl es gänzlich veraltete und unhaltbare Abgaben personalsteuerartiger Natur in sich schließt und die Glieder der Ertragsbesteuerung unvollständig sind, pflegt man das Ganze den Ertragsteuersystemen zuzuzählen.

Von den alten Steuern haben einen personalsteuerartigen Charakter die Personal- und Wohnungsteuer (impôt personnell et mobilier) — eine allgemeine, je zur Hälfte nach Arbeitslohn und nach Wohnungsmiethe bemessene und nach dem Werthe eines dreitägigen Arbeitslohnes und der Miethe berechnete Repartitionssteuer — und die Thür- und Fenstersteuer, eine eigenthümliche direkte Aufwandsteuer (§ 151). Zu

[1]) §§ 124 ff. Oe.P.G.
[2]) §§ 83 ff. a. a. O.
[3]) §§ 1 ff. a. a. O.
[4]) Gesetz vom 13. Juni 1880.

den personalsteuerartigen Abgaben gehört auch die s. g. Wehrsteuer[1]) der zum Militärdienste Untauglichen, bestehend aus einer festen, kopfsteuerartigen Abgabe von 6 Frcs., einem Zuschlage in Höhe der Personal- und Wohnungsteuer des Dienstuntauglichen, einem zweiten — nur von den Aszendenten ersten und zweiten Grades zu entrichtenden, nach ihrer Personal- und Wohnungsteuer unter Berücksichtigung ihrer Kinderzahl bemessenen — Zuschlage, und einem dritten 8 % Zuschlage zur Gesammtsumme.

Die Ertragsteuern bestehen aus der alten Grundsteuer — einschließlich der seit 1890[2]) aus der allgemeinen Grundsteuer ausgeschiedenen Gebäudegrundsteuer —, der gewerblichen, zugleich aber auch die freien Berufe erfassenden Patentsteuer[3]) (§ 157 A 1), einer beschränkten, insbesondere die Zinsen von Staatspapieren nicht ergreifenden Kapitalrentensteuer[4]) und verschiedenen Sondersteuern (Bergwerksteuern, Steuern von Gütern der todten Hand und gewerbliche Lizenzabgaben — § 158 A).

C. Die zuerst 1798 eingeführte Englische Eigenthum- und Einkommensteuer („property and income tax") ist nach mehrmaligen Aufhebungen und Wiedereinführungen seit 1842 eine dauernde und, trotz manchen Abänderungen im Einzelnen, in den alten Grundzügen aufrecht erhaltene Einrichtung. Schon dieses Alter deutet darauf hin, daß sie eine Einkommensteuer im heutigen Sinne nicht darstellen kann. In der That ist sie mit ihren fünf Abtheilungen („Schedules" A—E) eine eigenartige, den Englischen Eigenthümlichkeiten angepaßte und besonders in Deutschland schwer verständliche Mischung direkter und indirekter, an die Ertragsquellen anknüpfender Steuerformen mit weitgehender Berücksichtigung der sich im Gesammteinkommen der einzelnen Steuerträger ausprägenden Leistungsfähigkeit bis zur Grenze von 700 £.

Schedula A betrifft die Ländereien und Häuser, deren Inhaber (Pächter, Miether, Eigenthümer u. s. w.) die nach dem üblichen Pacht- oder Miethertrage bemessene Steuer zu entrichten haben, jedoch zum Abzuge der entsprechenden Steuerbeträge von den ihrerseits zu leistenden Zahlungen an die dinglichen Gläubiger (Pacht, Hypothekenzinsen u. s. w.) gesetzlich berechtigt sind.

[1]) Art. 35 des Rekrutirungsgesetzes vom 15. Juli 1889.
[2]) Gesetz vom 8. August 1890.
[3]) Jetzt Gesetz vom 15. Juli 1880.
[4]) Gesetze vom 29. Juni 1872 und 1. Dezember 1875.

In Schedula B soll der durch Selbstbewirthschaftung zu erzielende Ertrag von Ländereien — also in gewissem Sinne der Landertrag nach Ausscheidung der in Schedula A besteuerten Bodenrente — getroffen werden. Gemäß einer gesetzlichen Fiktion, wonach dieser Ertrag in England der Hälfte, in Schottland und Irland einem Drittel der Pachtrente nach Schedula A entspricht, wird in Schedula B $^1/_2$ bezw. $^1/_3$ der in Schedula A bestimmten Pachtrente besteuert. Steuerpflichtig ist der Pächter und bei Nichtverpachtung der Eigenthümer.

In Schedula C erfolgt eine Kuponbesteuerung (§ 161) der im Inlande aus öffentlichen Kassen des In- und Auslandes zu zahlenden Zinsen, Annuitäten, Dividenden u. s. w. mittelst Abzuges bei Bewirkung der Zahlung durch die hiermit betrauten inländischen Kassen und Beamten.

Schedula D, die wichtigste Abtheilung, umfaßt die sämmtlichen in den übrigen vier Abtheilungen nicht besteuerten Erträge in sechs Unterabtheilungen, nämlich:

1. die gewerblichen Erträge — ohne Abzug von Schuldenzinsen u. s. w. unter Vorbehalt entsprechender Kürzung gegenüber dem Gläubiger — an der Quelle der Entstehung (Einzelkaufleute und Erwerbgesellschaften — hier Kuponbesteuerung — § 161), regelmäßig nach dreijährigem Durchschnitte, jedoch unter Vorbehalt der Berichtigung nach den geringeren wirklichen Ergebnissen des Steuerjahres;
2. die Erträge aus den freien Berufen, aus Lohnarbeit u. s. w. nach Maßgabe des letzten Vorjahres;
3. die unregelmäßigen, nicht nach Schedula A zu besteuernden Grunderträge, die Erträge der auf Nutzung fremden Bodens angewiesenen Viehhändler und Milchverkäufer u. s. w.;
4. die nicht nach Schedula C zu besteuernden Erträge von Regierungssicherheiten;
5. die Erträge ausländischer oder kolonialer Anlagen;
6. alle sonstigen Jahreserträge.

In Schedula E geschieht die Besteuerung der Besoldungen der öffentlichen und der gewerblichen Beamten unter Kürzung der Besoldung um den Steuerbetrag.

Ungeachtet der sich hiernach vollziehenden Besteuerung der Einzelquellen in direkten und indirekten Formen wird die sich im Gesammteinkommen der Einzelnen ausprägende Leistungsfähigkeit in weitgehender

Weise berücksichtigt. Einkommen unter 160 £ (früher 150 £) ist ganz steuerfrei. Bei Einkommen von 160 bis 400 £ werden 160 £ (früher 120 £) von der Besteuerung ausgeschlossen, während seit 1899 bei Einkommen zwischen 400 und 700 £ ein stufenweise sinkender Betrag — 150 £ zwischen 400 und 500 £, 120 £ zwischen 500 und 600 £, 70 £ zwischen 600 und 700 £ — steuerfrei bleibt. Die Steuersätze, welche durch das Budget bestimmt werden, waren früher für alle Abtheilungen gleich; neuerdings wird in Schedula B ein niedrigerer Satz — 3 d gegenüber den sonst erhobenen 8 d für 1 £ — in Anwendung gebracht.

Mit der Abgrenzung der Steuerpflicht bei 160 £ erfolgt die Befreiung des nothdürftigen Lebensbedarfes (Existenzminimum — § 81) in einer sonst nirgends zugelassenen und auch wohl nur in England — bei dem Reichthume seiner Bevölkerung — möglichen Ausdehnung. Die Abzüge steuerfrei bleibender Beträge von höherem Einkommen bis 700 £ haben eine gewisse, wenn auch sehr mechanische, beschränkte Progression des Steuerfußes (Degression — § 84) zur Folge. Mit dieser Berücksichtigung der sich im Einkommen ausprägenden persönlichen Leistungsfähigkeit findet, ungeachtet der Anknüpfung der Besteuerung an die Einzelquellen, im Endergebnisse eine Einkommensbesteuerung statt. Aber das Ziel wird auf einem merkwürdigen und weitläufigen Umwege erreicht, indem nicht vom Einkommen ausgegangen und hiernach die Steuerpflicht bestimmt, sondern zunächst die Ertragsbesteuerung nach den Einzelquellen vorgenommen und das Ergebniß rückwärts nach dem Einkommen, unter Rückvergütung überhobener Steuerbeträge berichtigt wird.

Außer dieser Eigenthum- und Einkommensteuer bestehen an direkten Steuern, nachdem die alte Grundsteuer von 1692 (landtax) im Jahre 1798 für eine ablösbare Reallast erklärt worden war, nur noch die im Jahre 1851 eingeführte Haussteuer (§ 151) und in der Form von Lizenzabgaben (§ 158) eine große Anzahl gewerblicher Sondersteuern.

D. In Italien besteht neben der besonderen, auf Grund- und Hausbesitz lastenden Grundsteuer die durch das Reformgesetz vom 24. August 1877 umgestaltete Einkommensteuer. Mit ihrem Vorbilde, der Englischen income tax, theilt sie die Ausschließung der Erträge aus Grundbesitz von der Besteuerung, die unmittelbare Anknüpfung der Besteuerung an die Einzelquellen, die Form der Kuponbesteuerung im weitesten Sinne (§ 161) und die Berücksichtigung der sich im Gesammteinkommen ausdrückenden Leistungsfähigkeit durch Zulassung von

steuerfreien Abzügen, hier jedoch unter starker Einschränkung; ganz steuerfrei ist nur Einkommen bis 400 Lire, während Abzüge nur bei Einkommen von 400—800 Lire aus bestimmten Quellen stattfinden. Eigenthümlich ist dem Italienischen Systeme der überhaupt zum ersten Male unternommene Versuch, das Steuermaß je nach der Ertragsquelle (Kapital, Gewerbe, reine Arbeit im privaten und solche im öffentlichen Dienste) durch Anrechnung verschieden bemessener Bruchtheile abzustufen (§ 165). Auch sonst finden sich manche Abweichungen von dem Englischen Vorbilde. Namentlich ist für die Ertragsberechnung überall das letzte Vorjahr maßgebend. Abzug von Schuldenzinsen erfolgt beim Gesammteinkommen, macht aber hier wegen der Kuponbesteuerung außerordentliche Schwierigkeiten (§ 161). Der feststehende und überall gleichmäßige Steuersatz ist ungemein hoch (seit 1894 20 %); unter Berücksichtigung der Anrechnung von Bruchtheilen gestaltet sich jedoch die wirkliche Belastung verschieden; am höchsten bei dem mit 15 % betroffenen reinen Kapitalertrage, am niedrigsten bei den mit 7,5 % belasteten Besoldungen und Pensionen der Beamten des öffentlichen Dienstes.

C. Die Einkommensbesteuerung.

1. Das individuelle wirkliche Einkommen als Grundlage der Besteuerung.

§ 39.

Die Bedeutung der Einkommensbesteuerung beruht darauf, daß das Einkommen der vollendetste Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit ist, eine auf dieser Grundlage aufgebaute Steuer also den Anforderungen der Gerechtigkeit am meisten entspricht.

Die Grundlage kann aber nur das wirkliche Einkommen jedes einzelnen Steuerträgers, das individuelle Einkommen, sein. Alle künstlichen Bemessungen des Einkommens auf Grund von Fiktionen, willkürlichen Unterstellungen und allgemeinen Voraussetzungen durchschnittlicher, gemeingewöhnlicher, objektiver Verhältnisse müssen ausgeschlossen bleiben. Individualität und Subjektivität sind die unerläßlichen Vorbedingungen einer vollkommenen Einkommensbesteuerung. Hierauf allein beruht ihr Uebergewicht über die durchweg nach solchen allgemeinen Kennzeichen objektiver Ertragsfähigkeit bemessenen üblichen Formen der Ertragsbesteuerung. Hier Fiktion und Möglichkeit, dort Wahrheit und Wirklichkeit! Dieser Gegensatz bezeichnet den mit der Besteuerung auf der Grundlage und nach dem Maßstabe des individuellen wirklichen Einkommens gemachten ungeheuren Fortschritt nicht nur

gegenüber der alten Ertragsbesteuerung, sondern auch im Vergleiche mit den früheren rohen Formen der Einkommensbesteuerung. Freilich ist die neue Form eben wegen ihrer Neuheit sowohl in den gesetzlichen Ausgestaltungen als auch in der praktischen Handhabung noch mit mancherlei Unvollkommenheiten behaftet, die vorzugsweise in der mangelhaften Erkenntniß jenes Fortschrittes ihre Wurzel haben.

Als völlig unbefriedigend und veraltet sind von vornherein auszuscheiden diejenigen Formen, welche in Anknüpfung an die Verwendung des Einkommens für einzelne persönliche Zwecke (z. B. Aufwand für Wohnung) ein hiernach vorausgesetztes Einkommen zu treffen suchen (direkte Aufwandsteuern, z. B. Mieth- und Wohnungsteuern). Mieth- und Wohnungsteuern kommen in Deutschland nur noch als Kommunalsteuern vor, bestehen aber außerhalb Deutschlands noch als Staatssteuern; so z. B. die erst im Jahre 1893 eingeführte Russische Miethsteuer, eine nach dem Miethwerthe der Wohnungen bemessene Steuer mit progressivem Steuerfuße und mit Abstufungen nach der Größe der Städte; auch die Französische Thür- und Fenstersteuer (§ 151) gehört hierher, zum Theil auch die Personal- und Wohnungsteuer (§ 38 B).

Weiter können als überwunden gelten diejenigen rohen und unvollkommenen Formen, welche, wie die alten Klassensteuern, sich an die Zugehörigkeit zu bestimmten Ständen oder Klassen der bürgerlichen Gesellschaft knüpften, oder nach sonstigen allgemeinen Unterscheidungen der Wohlhabenheit abgestuft wurden.

Endlich können aber auch solche Formen den heutigen Anforderungen nicht genügen, deren Einrichtungen eine zuverlässige Feststellung des individuellen Einkommens im Bereiche des praktisch Möglichen überhaupt nicht gestatten. So würde z. B. eine, die Bemessung des Einkommens nach dem allgemeinen persönlichen Aufwande zulassende Steuerform (§ 102) über die Bedeutung von Schatzungen in früheren Jahrhunderten kaum hinausgehen.

2. Der Einkommensbegriff.

§ 40.

So lange die Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse in überwiegendem Maße durch Selbstbeschaffung (Eigenproduktion) erfolgte, lag es fern, die Verschiedenheiten der den Einzelnen für ihren Unterhalt zur Verfügung stehenden Menge von Sachgütern zu erforschen und als Maßstab für die Besteuerung zu benutzen. Hierzu war erst Anlaß

gegeben, als mit der Zunahme des Güteraustausches jene Verschiedenheiten und ihre Wirkungen auf die wirthschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit der Einzelnen besser erkannt wurden. Hiermit begann die schärfere Unterscheidung des Vermögens, als des für die Erwerbung neuer Güter dauernd zu erhaltenden Güterstockes der Einzelnen, und der sich regelmäßig erneuernden und deshalb nach wirthschaftlichen Rücksichten zunächst zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse bestimmten Güter.

Die volksthümliche Vorstellung des Einkommens knüpfte sich wohl zunächst an diejenigen Quellen der Gütererzeugung, welche dem Inhaber regelmäßig wiederkehrende *feste* Bezüge, sei es als Früchte des Vermögens, sei es als Entgelt für Arbeit, gewähren, wie Zins, Miethe, Gehalt, Rente u. s. w. So pflegt noch heute in weiten Volkskreisen das feste oder sichere Einkommen gegenüber den wechselnden und unsicheren Erträgen anderer Quellen stark betont zu werden und am wenigsten will es einleuchten, daß auch die durch Selbstbeschaffung gewonnenen verzehrten oder verbrauchten Güter Einkommen bilden sollen.

Die volkswirthschaftliche Lehre hat dann den Einkommensbegriff weiter entwickelt, sich aber mehr mit dem Begriffe und Wesen des Volks- als dem des Einzeleinkommens beschäftigt. In letzterer Beziehung ist sie nach Benutzung des Einkommens als Grundlage und Maßstab der Besteuerung von der Praxis überholt worden. Indessen sind auch die Steuergesetzgebungen der Neuzeit mit der feineren Ausgestaltung des Wesens und der Merkmale des Einkommens keineswegs überall zu einwandfreien Ergebnissen gelangt, so daß die sichere Feststellung des Begriffes und der einzelnen Merkmale auf wissenschaftlicher Grundlage von besonderer Wichtigkeit ist.

§ 41.

Einkommen ist ein *rein wirthschaftlicher* Begriff, für dessen Ausgestaltung also auch überall nur *wirthschaftliche* Rücksichten maßgebend sein dürfen. Dem bürgerlichen Rechte ist der Begriff als solcher fremd; das B.G.B. kennt nicht einmal den Ausdruck „Einkommen". Allerdings hat sich das bürgerliche Recht mit zahlreichen Einzelheiten auf dem Gebiete des Einkommens zu beschäftigen und insoweit ist es für die Anwendung des Einkommensbegriffes von hoher Bedeutung; der Begriff selbst ist aber rein wirthschaftlicher Natur.

Dies gilt namentlich für die Unterscheidung des *Einkommens* vom *Vermögen*; beide sind wirthschaftliche Gegensätze. Soll das

Einkommen die Grundlage und den Maßstab der Besteuerung bilden, so muß es begrifflich, und zwar nach allgemeinen wirthschaftlichen Rücksichten, scharf abgegrenzt werden von der Vermehrung und Verminderung des Vermögens.

Dieser Anforderung genügt aber nicht die in der volkswirthschaftlichen Lehre übliche, wenn auch mehrfach angefochtene Begriffsbestimmung (nach Hermann und Schmoller), wonach Einkommen die Summe der wirthschaftlichen Güter darstellt, die eine Person in einer gewissen Periode (Jahr) zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse ohne Schmälerung des Vermögens verwenden kann.

Diese Begriffsbestimmung berücksichtigt nur den Zweck, nicht aber die Entstehung des Einkommens und giebt mit der Ausschließung der Vermögensschmälerung ein rein negatives Merkmal, welches nicht erkennen läßt, ob ein Zuwachs oder ein Verlust von Gütern das Einkommen oder das Vermögen berührt, z. B. ob und inwieweit auf der einen Seite Erbschaften, Vermächtnisse, Schenkungen unter Lebenden, Glücksanfälle, Werthsteigerungen und vortheilhafte Veräußerungen von Vermögensstücken u. s. w. Einkommen oder Vermögen bilden, auf der anderen Seite Einbußen an und Aufwendungen aus dem vorhandenen Vermögen das Einkommen oder das Vermögen schmälern. Unterscheidende Merkmale von solcher Wichtigkeit müssen aber in dem Begriffe selbst Berücksichtigung finden.

Dagegen liegt der hohe Werth jenes volkswirthschaftlichen Begriffes in der scharfen Betonung der Zweckbestimmung des Einkommens. Dieser Zweck muß in dem Begriffe zum deutlichen Ausdrucke gebracht, daneben muß aber das bloß negative Merkmal der Ausschließung der Vermögensschmälerung durch ein positives Kennzeichen ersetzt werden, und dieses ist in der Entstehung des Einkommens in seiner Gesammtheit aus den Einzelquellen der Gütererzeugung gegeben. Es ist nicht Zufall, sondern Nothwendigkeit, wenn alle neueren Steuergesetzgebungen hiervon ausgehen und nach den Quellen der Entstehung die verschiedenen Arten des steuerbaren Einkommens unterscheiden (§§ 59 ff.).

Hiernach ist Einkommen die Gesammtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem Einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhaltes von ihm gesetzlich angewiesenen Personen (Familie) zur Verfügung stehen.

So einfach dieser Begriff zu sein scheint, so wird doch die Betrachtung der darin enthaltenen Merkmale ergeben, daß der Begriff und seine einzelnen Merkmale nicht nur für die wissenschaftliche Behandlung, sondern in noch höherem Grade für die praktische Handhabung außerordentliche Schwierigkeiten bereiten. Ueberall erhebt sich eine Fülle von Zweifeln, zu deren einwandfreier Lösung es eines langen Zusammenwirkens von Wissenschaft und Praxis bedürfen wird. Die volle Erkenntniß dieser Zweifel und Schwierigkeiten konnte erst beginnen, nachdem Staaten von der Größe Preußens und Oesterreichs mit so verschiedener wirthschaftlicher Entwickelung ihrer Gebietstheile dazu übergegangen waren, die individuelle Einkommensbesteuerung mit der Verpflichtung zur Selbstangabe einzuführen, und eine richterliche Behörde für die Austragung der Rechtsmittel zu schaffen.

Dagegen lösen sich mit der Anknüpfung des Einkommensbegriffes an die Ertragsquellen alle grundsätzlichen Zweifel, welche jener unvollständige volkswirthschaftliche Begriff bestehen läßt, und die von Einzelnen so stark empfunden werden, daß sie den Einkommensbegriff als unbestimmbar und deshalb unbrauchbar ganz preisgeben möchten.

3. Die einzelnen Merkmale.

a) Die Sachgüter.

α) Geld- und Naturalbezüge und -leistungen.

§ 42.

Aus der wirthschaftlichen Natur des Einkommens folgt, daß nur solche Güter, welche Gegenstand des wirthschaftlichen Tauschverkehres sind und einen sich hiernach bestimmenden Geldwerth haben, in Betracht kommen können. Zwischen Geld und geldwerthen Gütern besteht für den Einkommensbegriff kein Unterschied. Auch Naturalbezüge jeglicher Art bilden Einkommen des Berechtigten, sofern sie nur als Ertrag einer ihm zustehenden Quelle erscheinen; umgekehrter Weise müssen Naturalleistungen des Verpflichteten, je nachdem sie aus einer ihm zustehenden Quelle entspringen oder außerhalb einer Quelle an seine Person geknüpft sind, als den quellenmäßigen Ertrag oder das Einkommen mindernde Ausgaben behandelt werden.

Was dagegen nicht Gegenstand des wirthschaftlichen Tauschverkehres ist und deshalb überhaupt keinen Tauschwerth hat, entbehrt hiermit eines Maßstabes der Bewerthung und scheidet aus dem Bereiche des Einkommens völlig aus.

Unter der Voraussetzung, daß Naturalbezüge aus einer dauernden Quelle des Berechtigten entspringen, gehören insbesondere zu seinem Einkommen die Jahresleistungen (Jahreswerthe) aus Rechten auf Gewährung des freien Gesammtunterhaltes, z. B. eines Auszüglers, der freien Station (Wohnung und Beköstigung), der freien Wohnung oder Beköstigung, aus Rechten auf Bezug von Naturalien jeder Art, von Kleidung u. s. w., aus dem Rechte auf freien Unterricht der Kinder[1]), aus dem auf Aktienbesitz beruhenden Rechte zum freien Besuche von Schaustellungen (zoologischen Gärten) u. s. w.

Ebenso entsteht Einkommen aus der Verwendung von güterbildenden Quellen oder ihren Erzeugnissen zur unmittelbaren Befriedigung der eigenen persönlichen Bedürfnisse des Inhabers.

Insbesondere gehört zum Einkommen der Jahreswerth (Miethwerth) der *Wohnung im eigenen Hause*[2]). Wenn der Besitzer oder sonstige Nutzungsberechtigte sein Haus ganz oder theilweise zur Selbstbewohnung benutzt, so genießt er selbst insoweit den Naturalertrag des Hauses als einer zu seiner Verfügung stehenden Quelle der Güterbildung. Kann er auch nach rechtlicher Auffassung nicht sein eigener Miether sein, so verhält es sich doch wirthschaftlich nicht anders, als ob er die Wohnung sich selbst vermiethet hätte; er eignet sich unmittelbar den Naturalertrag an und muß sich deshalb den entsprechenden Werth (Miethwerth) als Einkommen anrechnen.

Inwieweit durch *Selbstbeschaffung* sonstiger Bedürfnisse Ertrag und in weiterer Folge Einkommen entsteht, hängt davon ab, ob die Quelle nach wirthschaftlichen Rücksichten den Zwecken der Selbstbeschaffung dient, oder ob es sich nur um eine gelegentliche Benutzung der Quelle zur Ersparung von Ausgaben handelt. Hierauf beruht der tiefgreifende Unterschied zwischen dem durch den Zweck der Quelle bedingten Verbrauche eigener *landwirthschaftlicher* Erzeugnisse und der gelegentlichen Verwendung von Erzeugnissen oder Waaren des eigenen *gewerblichen* Betriebes.

Im *landwirthschaftlichen* Betriebe erstreckt sich, soweit überhaupt Selbstverbrauch stattfindet, die Ertragserzielung auf die *Verwerthung* der Erzeugnisse theils durch Selbstverbrauch, theils durch Veräußerung. Der Landwirth produzirt zu den Zwecken, seine Erzeugnisse in Natur oder nach weiterer Verarbeitung *unmittelbar* zur

[1]) Vergl. E. in St. VII. 371.

[2]) § 13 Abs. 2 P.E.G.; § 159 Oe.P.G.

Bestreitung seines Unterhaltes für sich zu verwenden, und den nicht für seine Bedürfnisse erforderlichen Rest durch Veräußerung zu verwerthen. Ob der eine oder andere Zweck je nach der Größe der Besitzung und der Familie, dem Ausfalle der Ernte u. s. w. thatsächlich überwiegt, ist für das Wesen der Sache gleichgültig; wirthschaftlich haben beide Zwecke die gleiche Bedeutung, nämlich die Mittel zur Bestreitung des Unterhaltes zu gewinnen. Deshalb bildet nach dem wirthschaftlichen Einkommensbegriffe die Verwerthung der Erzeugnisse durch Selbstverbrauch wie durch Veräußerung in gleicher Weise Ertrag und in weiterer Folge Einkommen.

Im Gewerbebetriebe dagegen erscheint der Selbstverbrauch nur als Ersparung von Ausgaben (§ 43).

β) Ersparung von Ausgaben.

§ 43.

Einkommen entsteht nur durch Zuwachs von Gütern im Gegensatze zur Ersparung von Ausgaben. Bloße Ersparung von Ausgaben kann höchstens die Betriebskosten innerhalb einer Quelle (§§ 53, 54) mindern, für sich aber weder Ertrag noch Einkommen bilden.

Es ist klar, daß eine Hausfrau, die mit ihrer eigenen Thätigkeit im Haushalte die Ausgaben für ein Dienstmädchen, oder ein Junggeselle, der durch eigene Fürsorge für seine persönlichen Bedürfnisse die Ausgaben für einen Diener erspart, hiermit kein Einkommen erzielt. Ebenso leuchtet es ein, daß ein Landwirth, der seinen Acker selbst bestellt, ein Gewerbetreibender, der selbst seine Kunden bedient oder seine Bücher führt, ein Schriftsteller, der selbst seine Schreibarbeiten fertigt, mit dieser Verringerung der Betriebskosten seiner Quelle zwar mittelbar den Ertrag steigert, sich aber nicht den Betrag der ersparten Ausgaben als Einkommen anzurechnen hat.

Wenn es wohl allgemein zugestanden werden wird, daß eine Hausfrau, die durch Selbstanfertigung der Kleidung für sich und ihre Kinder Schneiderlohn erspart, mit dem ersparten Betrage kein Einkommen bildet, so sollte es ebenso außer Zweifel stehen, daß auch einem Handwerker, der für seine persönlichen Bedürfnisse arbeitet, z. B. einem Schneider oder Schuster, der für sich und seine Familie Kleider oder Schuhe fertigt, der ersparte Betrag nicht als Einkommen anzurechnen ist.

Gleichwohl wird in der Praxis vielfach der Grundsatz vertreten[1]), daß die Verwendung von Erzeugnissen und Waaren des eigenen Gewerbebetriebes zu persönlichen Zwecken des Inhabers ebenso Ertrag oder Einkommen darstelle, wie der Verbrauch der Landwirthe an eigenen Erzeugnissen (§ 42). Hierbei wird aber verkannt, daß der Zweck des Gewerbebetriebes keineswegs wie der des Landwirthschaftsbetriebes zugleich auf Selbstbeschaffung gerichtet ist.

Nach dem Begriffe und Wesen des Gewerbes erfolgen *Produktion und Ankauf von Waaren ausschließlich zu dem Zwecke*, um durch die *Veräußerung* der hergestellten und den *Weitervertrieb* der angekauften Waaren einen zur Bestreitung des Unterhaltes verwendbaren *Gewinn* zu erzielen. Der Selbstverbrauch von Waaren des eigenen Betriebes, mögen sie von dem Gewerbetreibenden selbst erzeugt oder weiter verarbeitet oder zum Weitervertriebe angekauft sein, erscheint nicht, wie beim Landwirthe, als *Zweck* des Betriebes, sondern als etwas völlig *Zufälliges* und *Nebensächliches*. Kein Gewerbetreibender produzirt oder kauft Waaren *zu dem Zwecke*, um sie *für sich* zu verwenden, und wenn und soweit dies thatsächlich geschieht, findet überhaupt ein Gewerbebetrieb nicht statt; denn die auf die Beschaffung der eigenen wirthschaftlichen Bedürfnisse des Unternehmers gerichtete Thätigkeit ist begrifflich kein Gewerbe. Liegt aber in dem Selbstverbrauche des Gewerbetreibenden kein Gewerbebetrieb, so kann daraus auch kein *gewerblicher* Ertrag erwachsen. Der Gewerbetreibende erzielt durch den Selbstverbrauch lediglich eine *Ersparniß an Ausgaben*, wodurch Ertrag oder *Einkommen* überhaupt nicht entsteht. Wenn er Waaren des eigenen Betriebes für seine Haushaltung verbraucht, so liegt die Sache für ihn nicht anders, als wenn Jemand durch Selbstanfertigung (z. B. von Kleidern) oder durch Einkäufe im Großen, durch Anschluß an Konsumvereine und dergl. seine Ausgaben vermindert. Ist die hierdurch bewirkte Ersparniß für diesen kein Einkommen, so ist kein Grund ersichtlich, weshalb es beim Gewerbetreibenden anders sein sollte. Ein Schneider z. B., der für sich einen Anzug verfertigt oder aus seinem Lager fertiger Anzüge entnimmt, kann doch bloß deshalb, weil er das Schneiderhandwerk betreibt, wegen dieses Selbstverbrauches nicht anders behandelt werden, als ein Nichtgewerbetreibender, der einen Anzug für sich selbst herstellt, oder etwa von einem Verwandten zum Selbstkostenpreise erhält. Ein

[1]) § 159 Oe.P.G.; E. in St. VI. 126.

anderes Beispiel ist vielleicht noch mehr überzeugend. Wenn zwei benachbarte Kolonialwaarenhändler einander gegenseitig die Haushaltungsbedürfnisse zum Einkaufspreise mit einem kleinen, den Betriebskosten entsprechenden Aufschlage liefern, so entsteht aus dieser Ausgabeersparniß zweifellos kein Einkommen; weshalb sollte es aber anders sein, wenn dieser umständliche Weg vermieden wird und Jeder von ihnen seine Haushaltungsbedürfnisse aus dem eigenen Waarenvorrathe entnimmt?

Während hiernach für den Landwirth der Geldwerth des Selbstverbrauches einen Theil des landwirthschaftlichen Ertrages bildet, entsteht aus dem Selbstverbrauche des Gewerbetreibenden überhaupt kein Ertrag oder Einkommen; für diesen handelt es sich vielmehr nur um die Aussonderung des auf den Selbstverbrauch entfallenden Theiles der Herstellungs- und Anschaffungskosten aus den abzugsfähigen Betriebskosten. Ist eine solche Absetzung nicht erfolgt, so führt es zum gleichen Ziele, wenn die abgezogenen Betriebskosten um die entsprechenden Beträge gekürzt, oder wenn diese unmittelbar dem gewerblichen Ertrage zugerechnet werden. Aus diesem letzteren Verfahren mag sich die unrichtige Anschauung entwickelt haben, daß der Geldwerth des Selbstverbrauches der Gewerbetreibenden einen Theil des gewerblichen Ertrages bilde.

b) Die Periode.

α) Die Jahresfrist als Grundlage der Einkommensberechnung.

§ 44.

Bei der Bedeutung des Jahres als Zeitabschnitt für den gesammten wirthschaftlichen Verkehr ist auch für die Berechnung des Einkommens das Jahr, d. h. ein fortlaufender Zeitraum von zwölf Monaten, als maßgebende Zeitfrist anzunehmen. Dagegen braucht keineswegs eine bestimmte Jahresfrist, wie das Kalender- oder das hiervon etwa abweichende staatliche Haushalts-(Etats- oder Rechnungs-)jahr, entscheidend zu sein. Vielmehr sprechen überwiegende Gründe dafür, die gesetzliche Feststellung einer bestimmten Jahresfrist auf diejenigen Fälle zu beschränken, in welchen der Steuerträger nicht eine andere Jahresfrist, nämlich sein besonderes Wirthschafts- oder Geschäfts-(Betriebs-)jahr für die Berechnung seines Einkommens anwenden muß. So pflegt das Wirthschaftsjahr der Landwirthe mit dem 1. Juli, das Geschäftsjahr der Gewerbetreibenden mit dem Tage der Eröffnung des Geschäftes zu beginnen; hiernach richten sich Buchführung, Inventur

und Abschluß (Bilanz). Während der Ertrag der Quelle sich hieraus ergiebt und nur einer etwaigen Berichtigung gemäß den besonderen steuerlichen Vorschriften bedarf, würde es kaum möglich, jedenfalls aber mit großen Weiterungen und Schwierigkeiten verbunden sein, den Ertrag für eine andere, Bruchtheile zweier Wirthschafts- oder Geschäftsjahre umfassende Jahresfrist zu berechnen.

Die Zugrundelegung des Wirthschafts- oder Geschäftsjahres für die Ermittelung des Ertrages aus den Quellen der Landwirthschaft und des Gewerbebetriebes ist demnach als eine wesentliche Erleichterung der Einkommensberechnung, jedoch nur unter der Voraussetzung zuzulassen, daß der einmal gewählte Jahresabschnitt für die Folge unverändert beibehalten wird. Wollte man hierbei dem Steuerträger willkürliche Abweichungen gestatten, so würde ihm die Möglichkeit eröffnet sein, nach seinem Belieben die Einnahmen aus der Zeit zwischen der alten und der neuen Jahresfrist ohne Grund der Besteuerung zu entziehen.

β) Anschluß der Besteuerung an das abgelaufene Jahr.

§ 45.

Geht man von dem unanfechtbaren Grundsatze aus, daß der Werth der Einkommensbesteuerung auf der Erfassung des individuellen wirklichen Einkommens beruht, so können auch nur die wirklichen Ergebnisse der Vergangenheit, also des abgelaufenen Jahres, nicht aber die ungewissen Ergebnisse der Zukunft, nämlich des bevorstehenden Jahres, für die Besteuerung maßgebend sein. Alle Schlüsse von der Vergangenheit auf die Zukunft sind völlig unsicher und jeder Versuch, durch gesetzliche Fiktionen oder thatsächliche Muthmaßungen die Faktoren des zu besteuernden Einkommens im Voraus zu bestimmen, führt zur Willkür und beeinträchtigt den Werth der Einkommensbesteuerung. Eine solche Besteuerung hätte keinen höheren Werth, als die auf unbestimmten Muthmaßungen beruhenden Schatzungen in grauer Vorzeit.

Die Besteuerung kann zwar niemals jeder zeitlichen Schwankung in der wirthschaftlichen und steuerlichen Leistungsfähigkeit folgen, sondern grundsätzlich nur den sich in den Ergebnissen eines vollen Jahres darstellenden Grad der Leistungsfähigkeit berücksichtigen. Dies geschieht aber auch in möglichst vollkommener Weise, wenn der Zeitpunkt, in welchem das wirkliche Einkommen des abgelaufenen Jahres feststeht, gewählt wird, um hiernach die Höhe der Steuer für die nächste Zukunft zu bestimmen.

Es erscheint daher als die natürlichste und einfachste, von selbst gegebene Ordnung, die Einkommensbesteuerung an die Ergebnisse des abgelaufenen (Wirthschafts-, Betriebs-, Kalender-) Jahres in der Weise anzuschließen, daß der sich hiernach ergebende Steuersatz nachzahlungsweise („postnumerando") entweder sofort nach dem Jahresschlusse mit dem vollen Betrage, oder in dem folgenden staatlichen Erhebungs-(Etats- oder Rechnungs-)jahre in Theilbeträgen entrichtet wird.

Da die Steuererhebung in mehrmonatlichen Theilbeträgen die Regel bildet, so erfolgt die Veranlagung unter Zugrundelegung des im letzten Vorjahre erzielten wirklichen Einkommens für das folgende Jahr als das Erhebungsjahr (Steuerjahr), so daß sie regelmäßig für dieses ganze Jahr in Geltung bleibt.

Die großen Vorzüge einer solchen Ordnung lassen sich erst nach Betrachtung der abweichenden Einrichtungen in vollem Umfange erkennen (§§ 50, 122).

γ) Die Ermittelung des Einkommens für das Steuerjahr und die Durchschnittsberechnung.

§ 46.

Es ist eine eigenthümliche Erscheinung, daß die neueren Steuergesetzgebungen diese natürliche Ordnung (§ 45) nicht gewählt, sondern die künstlichen Einrichtungen der früheren unvollkommenen Besteuerungsformen beibehalten haben. Bei diesen hatte die Anschauung vorgewaltet, daß das Einkommen des bevorstehenden Jahres (Steuerjahres) im Voraus zu ermitteln und zu besteuern sei. So lange die Personalsteuergesetze sich mit allgemeinen Unterscheidungen der Wohlhabenheit begnügten und in der weiteren Entwickelung doch stets nur ganz unzureichende Handhaben zur Feststellung des Einkommens boten, war es ziemlich unwesentlich, für welchen Zeitraum die Feststellung erfolgte; mochte man sich hierbei an die Vergangenheit oder an die Zukunft anschließen, das Ergebniß blieb im Wesentlichen dasselbe. Von Wichtigkeit wurde die Frage erst mit dem Uebergange zur individuellen wirklichen Einkommensbesteuerung und diese Bedeutung wurde nicht erkannt, indem man der hergebrachten Anschauung als einem bewährten Grundsatze folgte.

So werden auch die neueren Steuergesetze von der Auffassung beherrscht, daß das im Voraus zu ermittelnde [1]) Einkommen des

[1]) §§ 56 ff. P.E.G.

bevorstehenden Jahres, des Steuerjahres, für die Besteuerung maßgebend ist. Hierbei werden jedoch mit der Unterscheidung von feststehenden und unbestimmten oder schwankenden Einnahmen und Ausgaben zwei völlig verschiedene Berechnungsweisen neben einander angewandt.

Maßgebend sind die beim Beginne des Steuerjahres bestehenden Rechtsansprüche und Schuldverpflichtungen. Richten sich diese auf eine zahlenmäßig bestimmte Summe, so handelt es sich um feststehende, anderenfalls um unbestimmte oder schwankende Einnahmen oder Ausgaben.

Die unbestimmten oder schwankenden Einnahmen (Ausgaben) werden regelmäßig nach der Vergangenheit, und zwar nach dem Durchschnitte eines dreijährigen oder kürzeren Zeitraumes bemessen, oder, wenn die Ziehung eines Durchschnittes wegen der Kürze des Bestehens ausgeschlossen ist, nach der Zukunft, nämlich nach dem muthmaßlichen Betrage für das Steuerjahr, veranschlagt. Dagegen werden die feststehenden Einnahmen (Ausgaben) mit dem Betrage für die Zukunft, das Steuerjahr, angesetzt[1]).

Die Entstehung der Steuerpflicht im Steuerjahre hat Zugangsveranlagung, das Erlöschen die Abgangstellung zur Folge. Veränderungen im Umfange der Steuerpflichtigkeit während des Steuerjahres finden regelmäßig keine Berücksichtigung; jedoch haben ausnahmsweise bestimmte Rechtsvorgänge (wie Erbanfälle) ergänzende Zugangsveranlagung, Wegfall von Quellen aber Steuerermäßigung zur Folge[2]).

Jede der beiden Berechnungsweisen, sowohl die Bemessung nach der Zukunft, als auch die Berechnung nach einer mehrjährigen Vergangenheit, ist mit den Anforderungen der Besteuerung nach dem individuellen wirklichen Einkommen nicht vereinbar. Die Vermischung

---

[1]) § 10 P.E.G.; ähnlich die große Mehrzahl der sonstigen Gesetzgebungen in Deutschland (vergl. die Uebersicht bei Dr. Rob. Meyer, „Das Zeitverhältniß zwischen der Steuer und dem Einkommen"; Wien 1901 bei Manz, S. 24 ff.). Eine ganz abweichende Ausnahmestellung nimmt nur Oldenburg ein, wo das Einkommen grundsätzlich für das Steuerjahr selbst veranlagt und hiermit auf die Ermittelung des wirklichen Einkommens vollständig verzichtet wird (Dr. Rob. Meyer a. a. O. S. 27). In Oesterreich werden feststehende Einnahmen (Ausgaben) mit dem Betrage des letzten Vorjahres, unbestimmte oder schwankende aber nach dreijährigem Durchschnitte bemessen (§ 156 Oe.P.G.).

[2]) §§ 57 ff. P.E.G.; §§ 227 ff. Oe.P.G.

beider zerstört die Einheitlichkeit. Die hierauf beruhenden künstlichen und verwickelten Einrichtungen sind die Quelle unzähliger Streitfragen, Schwierigkeiten und Belästigungen.

§ 47.

Von den zahlreichen Nachtheilen, welche die Vorausermittelung des Einkommens für das Steuerjahr mit sich bringt, wiegt am schwersten der überall hervortretende Widerspruch zwischen Besteuerung und Wirklichkeit. Die ganze Idee beruht auf Fiktionen, willkürlichen Unterstellungen und Muthmaßungen, welche nirgends weniger am Platze sind als auf dem Gebiete der individuellen Einkommensbesteuerung.

1. Die Veranschlagung des Ertrages neu entstandener Quellen nach dem muthmaßlichen Ergebnisse des Steuerjahres ist mit den Anforderungen der Besteuerung nach dem wirklichen Einkommen völlig unvereinbar. Wer vermag auch nur mit dem entferntesten Grade von Sicherheit einem Landwirthe, der ein Gut erworben, oder einem Gewerbetreibenden, der ein neues Geschäft eröffnet hat, den Ertrag des bevorstehenden Jahres vorauszusagen? Indem das Gesetz den Veranlagungsbehörden die Lösung solcher unmöglicher Aufgaben zumuthet, schwächt es in ihnen zugleich das Gefühl für Verantwortlichkeit im ganzen Bereiche des Schätzungswesens; wer gesetzlich die Zukunft voraussagen soll, scheut auch im Uebrigen vor den gewagtesten Schätzungen nicht zurück. Es ist eine bekannte Thatsache, daß ein neu eröffneter Gewerbebetrieb im ersten Jahre eher Verlust als Gewinn zu bringen pflegt. Sollte eine Veranlagungsbehörde vielleicht in vereinzelten Fällen den muthmaßlichen Ertrag eines neu eröffneten Geschäftes auf Null veranschlagt haben, so ist es doch wohl noch niemals vorgekommen, daß sie einen zahlenmäßigen Verlust angenommen hätte. Regelmäßig wird ein über das wirkliche Ergebniß mehr oder weniger hinausgehender Ertrag veranschlagt und dem Steuerträger ist die Möglichkeit der Abwehr solcher Ueberschätzungen gänzlich benommen.

Die Vorausermittelung erstreckt sich aber nicht nur auf die Fälle der Eröffnung völlig neuer Quellen, sondern trifft auch die Umwandlung bereits bestehender Quellen in der Hand desselben Inhabers sowie den Wechsel des Inhabers (§ 49). Bei der Häufigkeit dieser Fälle gewinnt die Veranschlagung des Ertrages nach dem muthmaßlichen Ergebnisse des Steuerjahres eine weitreichende Bedeutung.

2. Wenn sich das Wirthschafts- oder Geschäftsjahr des Quelleninhabers nicht mit dem Steuerjahre deckt, so ist jede Bemessung des sich aus unbestimmten oder schwankenden Einnahmen (Ausgaben) ergebenden Ertrages des Steuerjahres thatsächlich unmöglich. Der Ertrag des Steuerjahres setzt sich alsdann aus den Bruchtheilen zweier Wirthschaftsperioden zusammen, und da der Ertrag sich überhaupt nur für eine, volle und zusammenhängende, Wirthschaftsperiode bestimmen läßt, so hat die Bemessung nach dem Steuerjahre eine Zerreißung jeder der beiden Wirthschaftsperioden und hiermit eine von der Wirklichkeit abweichende, künstliche und willkürliche Berechnung zur Folge. Wenn z. B. das Steuerjahr mit dem 1. April beginnt und ein Landwirth am 1. Juli 1900 sein Gut übernommen oder ein Gewerbetreibender am 1. Oktober 1900 sein Geschäft eröffnet hat, so kommt bei der Veranlagung für das Steuerjahr 1901 für den Landwirth nicht sein Wirthschaftsjahr 1. Juli 1900—1901 und für den Gewerbetreibenden nicht sein Geschäftsjahr 1. Oktober 1900—1901, sondern das Steuerjahr 1. April 1901—1902 in Frage; die maßgebende Jahresfrist umfaßt also für den Landwirth das letzte Vierteljahr seines ersten und die ersten drei Vierteljahre seines zweiten Wirthschaftsjahres, während es sich für den Gewerbetreibenden um das letzte Halbjahr seines ersten und das erste Halbjahr seines zweiten Geschäftsjahres handelt.

3. Die Unterscheidung von feststehenden Einnahmen (Ausgaben) beruht auf einer Verwechslung von Recht (Verpflichtung) und Erfüllung. Von einem Feststehen beim Beginne des Steuerjahres kann nur hinsichtlich des Rechtes (der Verpflichtung), nicht aber bezüglich der Erfüllung die Rede sein. Wenn auch das Recht (die Verpflichtung) besteht, so kann doch die entsprechende Leistung im Rückstande bleiben, geringer sein oder ganz ausfallen. Entzieht sich der Schuldner thatsächlich der Zahlung — z. B. von Zinsen oder Miethe (Pacht) —, so ist das Recht für den Gläubiger wirthschaftlich ohne Bedeutung; dennoch wird ohne Rücksicht auf die Möglichkeit von Ausfällen der Ertrag nach dem Rechte bemessen. Umgekehrter Weise muß dem Schuldner der Abzug der geschuldeten Zinsen gestattet werden, auch wenn er sich der Zahlung entzieht oder ihm die Zahlung erlassen wird [1]).

4. Aber auch die beim Beginne des Steuerjahres bestehenden Rechtszustände sind den mannigfaltigsten Wandlungen ausgesetzt; im

[1]) Vergl. z. B. E. in St. III. 87; IV. 59; VI. 25; IX. 33 ff.

Laufe des Steuerjahres entstehen neue Rechte und Verbindlichkeiten, die bestehenden erfahren Einschränkungen oder Erweiterungen, gehen unter oder werden durch neue ersetzt. Alle diese Veränderungen bleiben grundsätzlich unberücksichtigt [1]). Zwar suchen die Gesetzgebungen den gröbsten Auswüchsen dieses Grundsatzes zu begegnen, indem Ausnahmen theils zu Gunsten des Staates durch Zugangsveranlagungen, theils zu Gunsten der Steuerträger durch Ermäßigungen der veranlagten Steuersätze zugelassen werden. Aber es handelt sich hierbei eben nur um Ausnahmen, welche die nachtheiligen Folgen des regelmäßigen Zustandes nicht beseitigen, ihrerseits wiederum neue Zweifel und Weiterungen hervorrufen und im Grunde genommen die Anerkennung der Unrichtigkeit der Regel enthalten.

§ 48.

Die vermeintlichen Vorzüge der Durchschnittsberechnung nach einer mehrjährigen Vergangenheit bestehen in Wirklichkeit nicht. Wenn auf die Vorzüge für den Haushalt von Staat und Gemeinden hingewiesen wird, so gleichen sich jedenfalls für ein größeres Staatsgebiet die Schwankungen im Steueraufkommen, denen mit der Durchschnittsberechnung vorgebeugt werden soll, regelmäßig aus, während ungewöhnlichen Ausfällen überhaupt nur mit außerordentlichen Maßnahmen begegnet werden kann. Sollten sich aber für die kommunale Besteuerung Ausnahmebestimmungen rechtfertigen, so würde hieraus nicht die Nothwendigkeit folgen, die staatliche Besteuerung nach wirthschaftlich und steuerlich unrichtigen Grundsätzen einzurichten.

1. Die wirthschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit richtet sich überall nach der unmittelbaren, nicht nach einer mehrjährigen Vergangenheit. Haben die hier vorzugsweise in Betracht kommenden Landwirthe und Gewerbetreibenden ein ungünstiges Jahr gehabt, so wird ihnen die Entrichtung des unter Mitberücksichtigung der besseren Ergebnisse der beiden früheren Jahre zu bemessenden höheren Steuersatzes doppelt schwer werden; im umgekehrten Falle können sie den nach den guten Ergebnissen des letzten Jahres zutreffenden höheren Steuersatz ohne Beschwer tragen. Ueberhaupt kann sich jeder Steuerträger für die Steuerzahlung wirthschaftlich leichter und besser einrichten, wenn die Höhe der Steuer nach den Ergebnissen der unmittelbaren, als wenn sie nach denen einer weiter zurückliegenden Vergangenheit bemessen wird.

---

[1]) Vergl. E. in St. VI. 288 f.

Der Grundsatz der Durchschnittsberechnung beruht auf doktrinären, mit den menschlichen Gepflogenheiten und den wirklichen Verhältnissen nicht übereinstimmenden Anschauungen.

2. Die Unterscheidung von feststehenden und unbestimmten oder schwankenden Einnahmen und Ausgaben innerhalb derselben Quelle[1]) zerstört die Einheitlichkeit der Berechnung. Könnte man allenfalls zwischen Quellen unterscheiden, welche ihrem Wesen nach und in der Hauptsache feststehende Erträge geben oder nicht, so läßt sich eine solche Unterscheidung doch nicht auf die einzelnen Einnahmen und Ausgaben innerhalb derselben Quelle übertragen, ohne mit der Wirklichkeit in Widerspruch zu gerathen.

So ist z. B. der Landwirthschaftsbetrieb zweifellos eine Quelle mit unbestimmtem oder schwankendem Ertrage, aber theilweise feststehenden Ausgaben, wie Gehältern und Löhnen für Angestellte und Gesinde. Würde einem Gutsbesitzer, der in den drei Vorjahren einen Gutsinspektor mit einem Jahresaufwande von 3000 ℳ. und zehn Knechte mit einem Jahresaufwande von je 500 ℳ. gehalten, zum Beginne des Steuerjahres aber selbst die Bewirthschaftung übernommen und den Inspektor und zwei Knechte entlassen hat, der hiernach für das Steuerjahr wegfallende Mehraufwand von 4000 ℳ. bei Berechnung des Durchschnittsertrages nicht angerechnet, so würde er hiermit einen Betrag von 4000 ℳ. zu versteuern haben, den er in Wirklichkeit nicht als Einkommen bezogen hat. Im umgekehrten Falle, also bei der Entstehung jener Ausgaben von 4000 ℳ. erst für das Steuerjahr, hätte er ein um 4000 ℳ. hinter der Wirklichkeit zurückbleibendes Durchschnittseinkommen zu versteuern.

3. Durch die Bemessung nach einer zwei- oder dreijährigen Vergangenheit werden im Vergleiche mit der ausschließlichen Zugrundelegung des letzten Jahres die Weiterungen und Schwierigkeiten für die Steuerträger wie die betheiligten Behörden verdoppelt oder verdreifacht. Die Pflichtigen haben für ihre Steuererklärungen sowie die Beanstandungs- und Rechtsmittelverhandlungen die Ergebnisse aller einzelnen Jahre der Durchschnittsperiode zu berücksichtigen und nachzuweisen, während die Behörden ihre Prüfungen auf die richtige Anwendung der Durchschnittsberechnung im Ganzen und im Einzelnen zu richten haben.

---

[1]) Vergl. E. in St. VI. 288 f.

Allerdings würde sich die Sache einfacher gestalten, wenn jedesmal die Ergebnisse des letzten Vorjahres für sich festzustellen und diese Feststellungen für die späteren sich anschließenden Veranlagungen als Faktoren der Durchschnittsberechnung maßgebend wären. Da die Durchschnittsrechnung als Theilung der Summe der Jahresergebnisse durch die Zahl der Jahre begrifflich stets **Berechnung** ist, so muß auch eine, diese Berechnung vermeidende, unmittelbare Feststellung des Durchschnittsergebnisses ausgeschlossen sein. Gleichwohl pflegt sich die Praxis dieses unzulässigen, der Verdunkelung und der Willkür Vorschub leistenden Weges durch unmittelbare Durchschnittsschätzung zu bedienen. Es handelt sich um eine jener Gepflogenheiten, welche aus den unvollkommenen Einrichtungen früherer Zeiten beibehalten, aber mit den jetzigen Anforderungen nicht vereinbar sind.

Ist nur die Schlußsumme des Durchschnittsertrages einer Quelle festgestellt, so läßt sich der Weg, auf welchem sie gefunden ist, überhaupt nicht erkennen. Wenn z. B. gegenüber früheren gleichmäßigen Schätzungen von 3000 ℳ der Ertrag einer Quelle auf 5000 ℳ. angenommen wird, so kann dies zunächst darin seinen Grund haben, daß die frühere Schätzung für das zweite und dritte Vorjahr beibehalten, der Ertrag des letzten Vorjahres dagegen entsprechend höher geschätzt und so das Rechnungsergebniß von

$$\frac{3000 + 3000 + 9000}{3} = 5000$$

gefunden worden ist. Es können aber auch die früheren Schätzungen verlassen, und in beliebigen Variationen Zahlen angesetzt sein, welche die Schlußsumme von 5000 ℳ. ergeben. Weiter ist es aber auch möglich, daß die Summe von 5000 ℳ. überhaupt nicht das Ergebniß einer Berechnung gewesen, sondern von der Behörde angenommen worden ist, ohne daß sie sich über den Vorgang selbst Rechenschaft abgelegt hätte. Endlich kann sie aber auch der Meinung gewesen sein, daß aus irgend welchen Gründen das Ergebniß des letzten Vorjahres allein maßgebend oder das Ergebniß für das Steuerjahr zu veranschlagen sei.

Eine solche Praxis muß bei den betheiligten Behörden die Empfindung der Verpflichtung zur strengen Beobachtung der gesetzlichen Vorschriften abschwächen und in den Steuerträgern die Vorstellung willkürlicher Behandlung hervorrufen[1]).

[1]) Der früher von den Preuß. Steuerbehörden allgemein angewandten unmittelbaren Durchschnittsschätzung ist das O.V.G. mit folgenden Ausführungen

§ 49.

Die Verbindung der beiden Grundsätze der Voraus-ermittelung des Einkommens für das Steuerjahr und der Durchschnittsberechnung nach der Vergangenheit führt zur Rechtsunsicherheit und Ungleichmäßigkeit der Besteuerung.

1. Die Trennung von feststehenden und unbestimmten oder schwankenden Einnahmen und Ausgaben (§ 46) beruht vielfach auf feinen, ja überfeinen steuerrechtlichen Unterscheidungen. So ist z. B. die Behandlung der Mietheinnahmen davon abhängig, ob das ganze Haus oder die einzelne Miethwohnung (der Miethvertrag) die Quelle bildet (§ 64).

Die größten Zweifel entstehen aber bei Veränderungen im objektiven Zustande der Quellen sowie bei Veränderungen in den subjektiven Verhältnissen des Inhabers zu der Quelle.

a. Hinsichtlich der objektiven Veränderungen kann es wohl keinem Zweifel unterliegen, daß alle wesentlichen, die Gleichartigkeit aufhebenden Veränderungen im Zustande einer Quelle den Untergang der alten und die Eröffnung einer neuen Quelle zur Folge haben[1]). Es fragt sich nur, welche Veränderungen für wesentlich zu erachten sind.

---

in dem U. der vereinigten Steuersenate vom 16. Dezember 1898 (E. in St. VII. 219 ff.) entgegengetreten:

„Auch dann, wenn Schätzung erforderlich ist, soll „nach dem Durchschnitte berechnet", d. h. es soll aus bestimmten Zahlen, den Durchschnittsfaktoren, auf dem Rechnungswege die Aufgabe gelöst werden. Wollte man wegen der schwankenden Terminologie des Gesetzes auf den Ausdruck „berechnen" nicht das entscheidende Gewicht legen, so würde doch aus dem Begriffe des Durchschnitts die Nothwendigkeit der Berechnung gefolgert werden müssen; denn das Durchschnittsergebniß mehrerer Jahre läßt sich nur mittelst Theilung der Summe der Ergebnisse der einzelnen Jahre durch die Zahl der Jahre der Durchschnittsperiode, also durch Berechnung finden. Hiernach ist es ein gesetzliches Erforderniß, daß auch die Schätzung des Jahresertrages einer Einkommensquelle für jedes einzelne Jahr der Durchschnittsperiode vorgenommen werden muß. Eine unmittelbare Durchschnittsschätzung kommt auf Unterlassung einer Durchschnittsziehung hinaus und ist nur dann zulässig, wenn die nach der Vergangenheit zu schätzenden Jahreserträge keinen wesentlichen Schwankungen ausgesetzt gewesen sind und dieser Annahme kein Bedenken entgegensteht."

[1]) Vergl. z. B. E. in St. I. 145, 375; III. 156, 158; VII. 136; VIII. 18; IX. 24.

In dieser Beziehung steht es auf der einen Seite außer Zweifel, daß die sich aus der Natur der Quelle selbst ergebenden Schwankungen — z. B. beim Landwirthschaftsbetriebe infolge der wechselnden Witterung oder Preisveränderung der Erzeugnisse [1]), oder beim Gewerbebetriebe infolge von Aenderungen in der Konjunktur, Konkurrenz, Mode, in den Einkaufs- oder Verkaufspreisen u. s. w.[2]) — wenigstens der Regel nach keine wesentliche Veränderung der Quelle herbeiführen. Auf der anderen Seite müssen wirkliche Umwälzungen oder Umgestaltungen fundamentaler Einrichtungen — z. B. Umbau eines Miethhauses, völlige Veränderung der landwirthschaftlichen Betriebsweise [3]), durchgreifender Wechsel im Gegenstande der Fabrikation oder des Handels, Verlegung des Wohnsitzes eines Arztes oder Rechtsanwaltes [4]) unter gänzlicher Aufgebung der bisherigen Praxis — als wesentliche Veränderungen der Quelle angesehen werden.

Aber zwischen diesen Grenzen liegt eine Menge der zweifelhaftesten Fälle. Wann tritt z. B. eine wesentliche Veränderung ein in der Landwirthschaft durch Zu- oder Abverkauf von Grundstücken, durch Zupachtung oder Aufgeben bisheriger Zupachtung, durch Unglücksfälle (Ueberschwemmung, Hagelschlag, Feuersbrunst, Viehsterben), durch Umgestaltungen in den Verkehrs- und Absatzverhältnissen u. s. w.? oder im Gewerbebetriebe durch Erhöhung der Betriebsmittel, durch Ersetzung oder Umgestaltung alter, oder Errichtung neuer Anlagen, durch Ausdehnung, Einschränkung, Verlegung des Geschäftes u. s. w.? Alle diese Fälle lassen sich ja unter Berücksichtigung der thatsächlichen Umstände in mehr oder minder vernünftiger Weise entscheiden; aber gerade die Unmöglichkeit, hierüber feste Grundsätze aufzustellen, gefährdet in hohem Grade die Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Rechtsanwendung und die Rechtssicherheit. Die Höhe der Besteuerung schwankt oft in sehr beträchtlichem Maße je nach der Anwendung oder Ausschließung der Durchschnittsberechnung und der Länge der Durchschnittsperiode, und daß die Entscheidung hierüber so zweifelhaft und von subjektiver Beurtheilung, ja nicht selten von Zufälligkeiten abhängig ist, darf als schwerwiegender Nachtheil bezeichnet werden.

b. Daß die mit einem Wechsel des Inhabers der gesammten Quelle verbundenen subjektiven Veränderungen sich für

[1]) Vergl. z. B. E. in St. VIII. 18.
[2]) Vergl. z. B. E. in St. V. 350; IX. 74.
[3]) Vergl. E. in St. V. 194; VII. 54.
[4]) Vergl. E. in St. II. 159.

den neuen Inhaber als Eröffnung einer neuen Quelle darstellen [1]), ergiebt sich schon aus dem Einkommensbegriffe. Die Quelle war für den neuen Inhaber eine fremde Quelle gewesen und ist erst durch die Erwerbung seine, also in seinen Händen eine neue Quelle geworden. Ob die Erwerbung auf Universal- oder auf Singularsuccession beruht, macht keinen Unterschied; ebensowenig, ob mit dem Wechsel des Inhabers zugleich eine objektive Veränderung vor sich gegangen ist oder nicht, und ob der neue Inhaber zu der erworbenen Quelle schon früher in anderen rechtlichen und wirthschaftlichen Beziehungen gestanden hat. So erscheint z. B. auch die Umwandlung von Pacht- in Eigenthumsbesitz und das Umgekehrte als Erwerbung einer neuen Quelle [2]).

Die rechtlichen Zweifel beginnen zumeist erst mit den Fällen der Veränderung von Antheilen an einer Quelle und ihrem Ertrage ohne gleichzeitige Veränderungen im objektiven Zustande der Quelle. Hier ist eine einwandfreie Lösung überhaupt nicht möglich, wie einige Beispiele zeigen mögen.

Ein Landwirth hat ein Gut während der ganzen Durchschnittsperiode stets allein bewirthschaftet, und zwar vordem als Miteigenthümer zur Hälfte und als Verwalter oder Pächter des Restes; zu Beginn des letzten Vorjahres hat er ein weiteres Viertel und zu Beginn des Steuerjahres das letzte Viertel als Eigenthum erworben, so daß ihm jetzt das ganze Gut gehört. Soll der Ertrag im Ganzen nach dem muthmaßlichen Ergebnisse des Steuerjahres veranschlagt werden, so wird unberücksichtigt gelassen, daß er die Quelle doch schon innerhalb der Durchschnittsperiode zu $^1/_2$ und später zu $^3/_4$ besessen hatte. Soll ihm umgekehrter Weise der volle Ertrag des ganzen Gutes nach dreijährigem Durchschnitte angerechnet werden, so müßte er als Einkommen Beträge versteuern, die er thatsächlich nicht erhalten hat. Wollte man endlich $^1/_2$ des Ertrages nach dreijährigem Durchschnitte und $^1/_4$ nach dem Ergebnisse des letzten Vorjahres anrechnen, $^1/_4$ aber nach dem muthmaßlichen Ergebnisse des Steuerjahres veranschlagen, so würde dieselbe, in ihrem objektiven Zustande völlig unveränderte Quelle zerrissen und nach den verschiedensten Grundsätzen behandelt werden. Aehnlich würden die Fälle liegen, in denen sich die Antheile der Theilhaber offener Handelsgesellschaften verändert haben, oder ein

---

[1]) Vergl. z. B. E. in St. IV. 173; VII. 134, 197.
[2]) Vergl. E. in St. V. 193 ff.; VII. 12, 57.

Einzelbetrieb auf eine offene Handelsgesellschaft übergegangen oder das Umgekehrte geschehen ist[1]).

Die sonderbarsten Ergebnisse hat aber die Vermischung der Grundsätze der Vorausermittelung und der Durchschnittsberechnung für den Besitz von Aktien und Kuxen zur Folge. Da die einzelne Aktie (der einzelne Kux) je für sich die Quelle bildet (§ 61), so muß ein Aktionär (Gewerke), der bis dahin nur zwei Antheile besessen, zu Beginn des vorletzten Vorjahres drei und zu Beginn des Steuerjahres vier Antheile hinzu erworben hat, sich den Ertrag für zwei Antheile nach dreijährigem und für drei Antheile nach zweijährigem Durchschnitte und für vier Antheile nach dem muthmaßlichen Ergebnisse des Steuerjahres anrechnen lassen, obwohl er im Steuerjahre für alle Antheile die gleiche Dividende (Ausbeute) beziehen wird.

Diese Beispiele zeigen am deutlichsten die wirthschaftliche Unhaltbarkeit des ganzen Prinzipes.

2. Dem Steuerträger ist, wenigstens im Bereiche der Quelle des Kapitalvermögens, die Möglichkeit eröffnet, die Besteuerung in einer den Staat benachtheiligenden Weise zu beeinflussen, ja sich der Besteuerung ganz zu entziehen. Er braucht nur in den letzten Tagen vor Beginn des Steuerjahres seine Aktien, die in der Durchschnittsperiode eine hohe Dividende gegeben haben, zu verkaufen, und andere Aktien, die für das Steuerjahr eine geringe oder gar keine Dividende geben werden, anzukaufen, um dann in den ersten Tagen des Steuerjahres in umgekehrter Weise zu verfahren. Solche Geschäfte lassen sich auch mit Vermeidung der Börse leicht ausführen. Zwei Besitzer von Aktien derselben Gesellschaft brauchten, um die Besteuerung nach der Vergangenheit auszuschließen, nur ihre Aktien gegenseitig auszutauschen.

Das gleiche Ziel läßt sich erreichen, wenn baare Geldbeträge beim Beginne des Steuerjahres nicht quellenmäßig angelegt, sondern unverzinst gelassen werden[2]). Ueberhaupt sind hier die mannigfaltigsten Wege zur Umgehung des Gesetzes geöffnet und derartige, sich im Rahmen des Gesetzes bewegende Umgehungen sind nicht anfechtbar. Ob und inwieweit auf solche Weise der Staat benachtheiligt wird, ist niemals

[1]) Vergl. E. in St. I. 146; IV. 173*; VIII. 12 ff.; IX. 14 ff. Hiernach soll bei objektiver Gleichartigkeit des Geschäftes die bloß subjektive Veränderung in der Antheilsberechtigung ohne Bedeutung sein. Ebenso anfechtbar, wie diese, würde jede andere Entscheidung der Frage sein, wie das obige Beispiel zeigt.

[2]) Vergl. E. in St. VIII. 231, 234.

mit Sicherheit festzustellen; jedenfalls läßt sich der hier drohenden Gefährdung des Staatsinteresses nur durch die Anknüpfung der Besteuerung an die wirklichen Ergebnisse des letzten Jahres wirksam begegnen.

3. Den geschilderten Nachtheilen treten die Erschwerungen hinzu, welche durch die Zugangsbesteuerungen und Steuerermäßigungen innerhalb des Steuerjahres entstehen. Diese bilden für das ganze Steuerjahr eine Quelle fortgesetzter Belästigung der Behörden und der Pflichtigen.

Die Anforderungen, welche mit der Durchführung der individuellen Einkommensbesteuerung an Behörden und Steuerträger gestellt werden, sind aber ohnehin so groß, daß jedes Mittel ergriffen werden sollte, um das Verfahren zu vereinfachen und hiermit die Behörden zu entlasten, den Steuerträgern die Erfüllung ihrer Obliegenheiten zu erleichtern und auf beiden Seiten Kosten zu ersparen.

Es liegt in der Natur der Dinge, daß beide Theile, die Steuerträger in ihrem eigenen, die Behörden im Interesse des Staates, den bestehenden gesetzlichen Einrichtungen die vortheilhafteste Seite abzugewinnen suchen. Der sich hieraus entwickelnde Widerstreit äußert sich am lebhaftesten bei den zahllosen Zweifeln über die Anwendung der Durchschnittsberechnung und die Vorausermittelung. Hierin liegt wohl der Hauptgrund für die Häufung der Rechtsmittel. Nach den Erfahrungen in Preußen läßt sich mit Sicherheit annehmen, daß diese Fragen für die Entscheidung von mindestens $^1/_3$ der sämmtlichen Einkommensteuerbeschwerden von Bedeutung sind.

§ 50.

Um zu einem abschließenden Urtheile zu gelangen, muß man davon ausgehen, daß die den meisten Gesetzgebungen eigene Einrichtung eines Steuerjahres im Sinne eines künftigen für die Feststellung des Einkommens maßgebenden Zeitabschnittes mit dem Einkommensbegriffe überhaupt nicht vereinbar ist. Mag es sich um die Fortsetzung bereits bestehender oder um die neue Begründung subjektiver Steuerpflicht handeln, stets bildet die Vollendung einer Jahresfrist ein begriffliches Merkmal des Einkommens. Mit dem Beginne des Jahres entstehen erst Einnahmen und Ausgaben irgend welcher Art und diese setzen sich das ganze Jahr hindurch fort, bis sich mit dem Abschlusse des Jahres die nunmehr vollzogene Bildung des Jahreseinkommens ersehen läßt.

Es ist eine irrthümliche, aus fiskalischen Rücksichten entsprungene Vorstellung, daß Jeder, auf den die allgemeinen Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht zutreffen, im Voraus zu veranlagen sei und Steuer zu entrichten habe. Im Gegentheile; er muß, wenn das Einkommen die Leistungsfähigkeit ausdrücken und demgemäß Grundlage und Maßstab der Besteuerung bilden soll, das Einkommen erst erworben haben, und deshalb können Veranlagung und Besteuerung nicht eher erfolgen, als bis in dem Einkommen des abgeschlossenen Jahres die Thatsache und das Maß der Steuerkraft erkennbar hervortreten.

Wollte man aber die Vorausveranlagung und -besteuerung überhaupt für zulässig oder aus fiskalischen Rücksichten für geboten halten, so müßte jedenfalls die einheitliche Durchführung, dann jedoch zugleich auch die allgemeine Berichtigung des im Voraus festgestellten Veranlagungsergebnisses gemäß den wirklichen Ergebnissen des abgelaufenen Steuerjahres verlangt werden. Ohne derartige Berichtigung bedeutete die Vorausveranlagung eine völlige Abkehr von dem Grundsatze der Einkommensbesteuerung nach der Wirklichkeit und hiermit ein Beharren bei den alten unvollkommenen Formen, die doch verlassen werden sollten. Eine solche allgemeine Berichtigung würde aber zu einer doppelten, einer vorgängigen und einer nachträglichen, Veranlagung führen und schon aus praktischen Gründen unmöglich sein [1]).

Auch die Rechtsprechung [2]), sowohl in Preußen als auch in Oester-

[1]) „An sich würde es den Grundsätzen einer rationellen Einkommensbesteuerung am meisten entsprechen, wenn das wirkliche Einkommen eines Jeden während des Steuerjahres getroffen werden könnte. Das ist aber durch die Einrichtungen des Einkommensteuergesetzes ausgeschlossen, weil die Veranlagung im Voraus, theils nach dem Durchschnitte der Vorjahre, theils nach den zu erwartenden Ergebnissen des Steuerjahres, geschieht. Den im Steuerjahre durch Vermehrung oder Verminderung des Einkommens eintretenden Aenderungen in den Voraussetzungen der Veranlagung zu folgen und demgemäß die Veranlagung zu berichtigen, erscheint, abgesehen von anderen schwerwiegenden Bedenken, schon aus den in der Begründung zum Gesetzentwurfe angedeuteten „technischen Rücksichten" nicht möglich. Zur Erreichung eines solchen Zieles würde, da die Ergebnisse der Wirklichkeit von den Voraussetzungen der vorhergehenden Veranlagung fast immer mehr oder weniger abweichen, durchweg eine doppelte Veranlagung — die vorausgehende und die berichtigende (nach Abschluß des Steuerjahres) — erfolgen müssen, und daß eine solche schon „technisch" unmöglich ist, bedarf keiner weiteren Ausführung (U. der vereinigten Steuersenate des O.V.G. vom 27. November 1896 — E. in St. V. 266/7).

[2]) Vergl. z. B. E. in St. I. 380; VII. 48, 197/8. Die entsprechenden Ent-

reich, hat sich genöthigt gesehen, die Berichtigung des Ergebnisses der Vorausveranlagung nach Muthmaßung für die Zukunft gemäß dem Ergebnisse der Wirklichkeit wenigstens soweit zu verlangen, als ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen [1]) nicht entgegenstehen. Hat wegen der Kürze des Bestehens einer Quelle der muthmaßliche Ertrag des bevorstehenden Steuerjahres in Ansatz gebracht werden müssen [2]), so soll nach dem inzwischen, vor Austragung der Sache, erfolgten Ablaufe des Steuerjahres das wirkliche Ergebniß des Steuerjahres maßgebend sein. Es wäre in der That ein Hohn auf die gesunde Vernunft, das Ergebniß der Muthmaßung auch dann noch aufrecht erhalten zu wollen, wenn das Ergebniß der Wirklichkeit klar zu Tage getreten ist. Freilich ist es ein unerfreulicher Zustand, daß der Wirklichkeit nur dann Rechnung getragen werden soll, wenn infolge irgend welcher Hindernisse oder Zufälligkeiten die Austragung der Sache über das Steuerjahr hinaus verzögert wird. Immerhin liegt aber in jenem Zugeständnisse der Rechtsprechung ein bedeutsames Urtheil über den Werth der Muthmaßung in die Zukunft hinein gegenüber den Thatsachen der Wirklichkeit.

Ist nach den früheren Ausführungen die Vorausveranlagung mit Muthmaßungen für die Zukunft gänzlich zu beseitigen, die Besteuerung vielmehr durchweg an die Ergebnisse der Vergangenheit anzuschließen, so erscheint doch der Anschluß an eine mehrjährige Vergangenheit keineswegs geboten oder auch nur zweckmäßig. Maßgebend ist nur die sich aus dem Einkommen der jüngsten Vergangenheit ergebende gegenwärtige, nicht eine zugleich aus älteren Zeiten abgeleitete Leistungsfähigkeit.

Ganz unhaltbar ist aber die Vereinigung zweier gegensätzlicher Prinzipien, die grundsätzliche Vorausveranlagung für die Zukunft (das Steuerjahr) mit Bemessung des Einkommens theils nach der Vergangenheit, theils nach Muthmaßung für die Zukunft. Hier ist einer jener Zöpfe hängen geblieben, welche, infolge mangelnden Verständnisses für die beabsichtigte Besteuerung nach der Wirklichkeit, aus den alten liebgewonnenen Einrichtungen aufbewahrt worden sind.

Der neuen Richtung, die Besteuerung nach dem wirklichen Einkommen und der sich hierin ausdrückenden wirklichen Leistungsfähigkeit

---

scheidungen des Oesterreichischen Verwaltungsgerichtshofes sind bei Dr. Rob. Meyer a. a. O. (S. 118 Anm. 1) S. 33 angezogen.

[1]) §§ 57—59 P.E.G.; § 232 Oe.P.G.

[2]) § 10 P.E.G.; § 156 Oe.P.G.

eintreten zu lassen, entspricht nur die Zugrundelegung des Einkommens des letzten Jahres vor der Veranlagung. Hiermit wird eine allgemeine und einheitliche Grundlage der Besteuerung gewonnen, allen aus dem bisherigen Zwiespalte entspringenden, zum Theil in vernünftiger Weise gar nicht lösbaren Zweifeln und Schwierigkeiten vorgebeugt und eine für die Behörden und Pflichtigen gleich wohlthätige Vereinfachung der Veranlagung sowie eine wesentliche Beschränkung der Zugangsveranlagungen und Steuerermäßigungen innerhalb des Steuerjahres erzielt werden.

Alsdann verschwindet der Begriff des Steuerjahres als des für die Einkommensermittelung maßgebenden Zeitabschnittes und wird ersetzt durch den Begriff des Steuererhebungsjahres als desjenigen Zeitabschnittes, innerhalb dessen der nach Maßgabe der Ergebnisse des letztverflossenen Jahres (Kalender-, Wirthschafts-, Betriebsjahres) festgesetzte Steuerbetrag nachzahlungsweise (postnumerando) in den gesetzlich vorgeschriebenen Theilbeträgen zu entrichten ist.

Grundsätzlich findet nur die einzige, allgemeine und regelmäßige Veranlagung nach den wirklichen Ergebnissen des letzten Jahres statt. Legt man das mit dem 1. April beginnende staatliche Etats- oder Rechnungsjahr zu Grunde, so vollzieht sich die Veranlagung — vorbehaltlich der unten zu erörternden Aussetzungen — für die bereits steuerpflichtigen Personen in dem vorhergehenden Vierteljahre (1. Januar bis 31. März), für die erst in diesem Vierteljahre steuerpflichtig werdenden Personen nach dem 1. April.

Maßgebend für die Ermittelung des Einkommens ist stets das letzte Vorjahr, und zwar regelmäßig das Kalenderjahr, jedoch bei solchen Quellen, für welche nach ihrer besonderen Gestaltung ein von den Kalenderjahren abweichendes Wirthschafts- oder Betriebsjahr zugelassen werden muß (land- oder forstwirthschaftliche, gewerbliche Betriebe u. s. w.), das innerhalb des letzten Kalenderjahres abgelaufene Wirthschafts- oder Betriebsjahr.

Bei allen Quellen, für welche hiernach das Kalenderjahr maßgebend ist, bestimmt sich die Anrechnung der quellenmäßigen Erträge als Einkommen nach den wirklichen Eingängen oder — unter Voraussetzung der Einziehbarkeit — nach der Fälligkeit. Für die Quellen mit abweichendem Wirthschafts- oder Betriebsjahre ist der sich beim Abschlusse dieses Jahres ergebende Jahresertrag als Einkommen anzurechnen.

Die Kürzung der Abzüge vom Roheinkommen (§ 78) geschieht überall nach der Fälligkeit.

Die Berechnung des Einkommens richtet sich also nicht nach der zukünftigen Gestaltung der Quellen und der Abzüge, sondern ausschließlich nach den wirklichen Ergebnissen der Vergangenheit. So sind z. B. die im letzten Kalenderjahre fällig gewordenen Beträge an Zinsen, Dividenden, Pächten, Miethen, Gehältern, Pensionen, Löhnen u. s. w. ohne Rücksicht auf etwaige zukünftige Aenderungen als Einkommen anzurechnen. Als Einkommen aus einem landwirthschaftlichen Betriebe gilt der Jahresertrag des am 1. Juli abgelaufenen Wirthschaftsjahres, während bei einem gewerblichen Betriebe mit einem am 1. Oktober abgeschlossenen Betriebsjahre der Ertrag dieses Betriebsjahres maßgebend sein würde. Im Uebrigen wird die Zulassung einer vom Kalenderjahre abweichenden Jahresfrist der gesetzlichen Regelung vorzubehalten sein.

Dieselben Grundsätze müssen für diejenigen Personen Anwendung finden, deren subjektive Steuerpflicht erst in der Zeit vom 1. Januar bis zum 1. April entsteht; hier handelt es sich nur um eine zeitliche Verschiebung der Veranlagung. Das Gleiche gilt für solche Quellen mit einem vom Kalenderjahre abweichenden Wirthschafts- oder Betriebsjahre, welche im letzten Kalenderjahre neu entstanden sind, ohne daß ein Abschluß gemacht ist. Hat bei einer derartigen Quelle, z. B. bei einem Gewerbebetriebe, zum 1. Januar ein Theilabschluß stattgefunden, so ist das so gefundene Ergebniß zu berücksichtigen. Anderenfalls muß die Veranlagung ausgesetzt werden, bis sich mit dem Ablaufe des vollen Wirthschafts- oder Betriebsjahres das wirkliche Ergebniß übersehen läßt. Alsdann ist aber nicht der volle Jahresertrag, sondern nur der auf die Zeit des Bestehens der Quelle im Kalenderjahre entfallende Theilertrag als Einkommen anzurechnen. Hat z. B. ein bisher als Verwalter thätiger Landwirth am 1. Juli des letzten Kalenderjahres ein Gut zur eigenen Bewirthschaftung erworben, so muß die Veranlagung bis nach dem 1. Juli des Steuerjahres ausgesetzt werden und es ist ihm neben den sonstigen quellenmäßigen Erträgen — z. B. dem in der Zeit vom 1. Januar bis 1. Juli bezogenen Gehalte als Verwalter — die auf die Zeit vom 1. Juli bis 1. Januar entfallende Hälfte des landwirthschaftlichen Jahresertrages als Einkommen anzurechnen.

Im Uebrigen sind alle Vorgänge innerhalb des Steuerjahres — bis auf die aus Billigkeitsgründen zu gewährenden Steuerermäßigungen wegen erheblicher Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit in den gesetzlich zu bestimmenden Fällen — auf das Veranlagungsergebniß ohne Ein-

fluß. Da es sich um Nachleistung der Steuer (Postnumerandozahlung) handelt, kann auch das Erlöschen der Steuerpflicht im Steuerjahre die Befreiung von Zahlung der für die Vergangenheit veranlagten Steuer nicht zur Folge haben; es empfiehlt sich aber, für bestimmte Fälle die Nachleistung durch besondere gesetzliche Vorschriften zu sichern (§ 122). Die Zugangstellungen im Laufe des Steuerjahres beschränken sich auf die Fälle irrthümlicher Uebergehung von Steuerpflichtigen und strafbarer Steuerhinterziehungen (§ 121).

c) Die Quellen der Entstehung.

α) Der Ertrag als Grundlage des Einkommensbegriffes.

§ 51.

Wenn der Einkommensbegriff unmittelbar an die Quellen der Entstehung angeschlossen und in diesem Zusammenhange von Quellen des Einkommens geredet wird, so findet hiermit eine Uebergehung des zwischenliegenden Ertragsbegriffes statt.

Nach der volkswirthschaftlichen Auffassung ist die Frucht einer güterbildenden Quelle der Ertrag. Die Unterscheidung von Ertrag und Einkommen liegt im Wesen der Sache. Ertrag ist das objektive Ergebniß einer güterbildenden Quelle ohne jede Rücksicht auf die Art der Verwendung. Zwar läßt sich eine Quelle nicht ohne Inhaber denken; aber für den Ertragsbegriff ist die Person des Inhabers gleichgültig. Im Gegensatze hierzu hat das Einkommen einen rein subjektiven Charakter. Es dient an erster Stelle dem Zwecke der Bestreitung der Lebensbedürfnisse und hat deshalb stets eine natürliche Person zur Voraussetzung (§ 75). Der Ertrag wird erst dann zum Einkommen, wenn er einer natürlichen Person als Inhaber der Quelle zufließt und behufs Verwendung für ihre Lebensbedürfnisse zur Verfügung steht. Die Gesammtheit der Erträge, welche einer natürlichen Person aus ihren verschiedenen Quellen zufließen, bildet ihr Einkommen.

Diese wirthschaftlichen Vorgänge werden durch die unmittelbare Zurückführung des Einkommens auf die Quellen der Entstehung unter Ausschaltung des Ertragsbegriffes verdunkelt, indem die Vorstellung hervorgerufen wird, als ob Rohertrag und Roheinkommen, Reinertrag und Reineinkommen identisch seien.

Geht man von dem Ertragsbegriffe aus, so ist jeder Zweifel darüber ausgeschlossen, daß nur das in dem Reinertrage sich darstellende quellenmäßige Schlußergebniß für die Einkommensbildung

maßgebend sein kann. Zwar kann bei einzelnen Quellen die Erwerbung neuer Güter als Frucht der Quelle ohne Aufopferung bereits erworbener Güter vor sich gehen. Aber die Regel ist dies nicht. Vielmehr bedarf es gerade bei denjenigen Quellen, welche zur Güterproduktion im volkswirthschaftlichen Sinne bestimmt sind (z. B. Landwirthschaft, Gewerbebetrieb), zur Hervorbringung der neuen Güter regelmäßig der Aufwendung bereits vorhandener Güter (§§ 53 ff.). Der Umfang der Gütererzeugung ergiebt sich also erst nach Aussonderung des Werthes der zu diesem Zwecke aufgewendeten Güter aus dem Rohertrage der Quelle. Das Ergebniß dieser Rechnung ist der Reinertrag, also bei dem Ueberwiegen des Werthes der erzeugten Güter Gewinn, im anderen Falle Verlust. Alle Vorgänge, welche zu diesem Schlußergebnisse führen, spielen sich innerhalb der einzelnen Quelle ab. Nur das Schlußergebniß, der Reinertrag[1]), kommt für die Bildung des Einkommens in Frage, indem der Gewinn positives, der Verlust negatives Einkommen bildet. Der Rohertrag ist dagegen für die Bildung des Einkommens ohne Bedeutung, da ja sonst Aufwendungen bereits erworbener Güter als Einkommen erscheinen würden.

Die in der Person desselben Inhabers zusammenfließenden Erträge verschiedener Quellen, also die Summe der Gewinne aus allen einzelnen Quellen abzüglich etwaiger Verluste, bilden aber erst sein Roheinkommen, welches ihm zur Bestreitung der Lebensbedürfnisse nur soweit verbleibt, als es nicht infolge bestehender rechtlicher Verpflichtungen für andere Zwecke verwendet werden muß. Erst nach Kürzung der hierfür erforderlichen Beträge ergiebt sich das Reineinkommen, welches allein die Grundlage und das Maß der Einkommensbesteuerung bilden kann.

Nach der Art der Entstehung lassen sich also nur Quellen des Ertrages, nicht des Einkommens unterscheiden. Gleichwohl pflegen die Einkommensteuergesetze den Ertragsbegriff zu übergehen und das Einkommen nach seinen verschiedenen Quellen zu bestimmen. Alsdann pflegt zwischen sachlichen und persönlichen Abzügen unterschieden zu werden, je nachdem die Quelle oder die Person des Inhabers in Frage steht. Sachliche Abzüge sind bei Zugrundelegung des Ertragsbegriffes nicht wirkliche Abzüge, sondern die auszusondernden Werthe der behufs Erzielung des Rohertrages einer einzelnen Quelle gemachten Aufwendungen bereits vorhandener Güter,

[1]) E. in St. V. 279.

während die persönlichen Abzüge sich als wirkliche Abzüge darstellen, um aus dem Roheinkommen das Reineinkommen abzuleiten.

Aus der Uebergehung des Ertragsbegriffes erklären sich manche Mißgriffe und Mißverständnisse sowohl in den Gesetzgebungen, als auch in der Ausführung und Handhabung der Gesetze, besonders im Bereiche der Betriebskosten und der Abschreibungen (§§ 53 ff.). Um zum richtigen Verständnisse zu gelangen, kann man den Ertragsbegriff als die Grundlage des Einkommensbegriffes nicht entbehren.

β) Der Rohertrag.

§ 52.

Zum Rohertrage einer Quelle gehört Alles, was sie als solche in ihrer Gesammtheit und in ihren einzelnen Bestandtheilen innerhalb der maßgebenden Jahresfrist infolge ihrer bestimmungmäßigen Verwendung zur Ertragserzielung an Geld und geldwerthen Gütern thatsächlich hervorgebracht hat.

Dem baaren Gelde stehen im Allgemeinen — vorbehaltlich später zu erörternder Ausnahmen — Forderungsrechte insoweit gleich, als sie realisirbar sind, also nach den maßgebenden rechtlichen und thatsächlichen Verhältnissen erzwungen werden können. Forderungen, deren Beitreibung ein Rechtshinderniß entgegensteht, welches die Klage von vornherein unwirksam machen würde, sind wirthschaftlich ebenso werthlos, wie solche Forderungen, deren Einziehung wegen thatsächlicher Hindernisse, z. B. infolge Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, unmöglich ist. Unsichere und befristete Forderungen können nur mit ihrem gegenwärtigen wirklichen Werthe angesetzt werden.

Die Bewerthung solcher Forderungen sowie von Naturalgütern, -nutzungen und -leistungen geschieht überall nach dem gemeinen Werthe, d. i. dem objektiven Kauf- oder Tauschwerthe (Börsen-, Markt-, Ortwerth u. s. w.).

Einnahmen, welche unter anderen Umständen hätten erzielt werden können, bleiben außer Betracht; entscheidend ist stets die Wirklichkeit, nicht die bloße Möglichkeit. Wenn z. B. ein Gewerbetreibender entbehrliche Theile seines Betriebskapitales nicht zinsbar anlegt, oder ein Landwirth Grundstücke nicht bestellt oder nicht aberntet, so können ihnen die Einnahmen, welche sie bei besserer Wirthschaftsführung hätten erzielen können, doch nicht als Ertrag angerechnet werden.

Die innerhalb einer Quelle, also vor der Umwandlung des Ertrages in Einkommen, entstandenen Verluste an Einnahmen berühren

nur den Ertrag der Quelle; es entsteht in der Höhe des Verlustes überhaupt kein Ertrag. Wenn z. B. ein Landwirth, der auf dem Markte Getreide verkauft hat, auf dem Rückwege den Erlös verliert, oder wenn dem Kassenboten eines Gewerbetreibenden der von ihm erhobene Betrag einer Forderung vor der Ablieferung gestohlen wird, so hat der Landwirth für das Getreide keinen Ertrag erzielt und der Gewerbetreibende den Betrag der Forderung nicht erhalten; die entsprechenden Beträge kommen also überhaupt nicht in Ansatz, nicht anders als wenn dem Landwirth das Getreide verdorben und dem Gewerbetreibenden die Forderung ausgefallen wäre. Ebenso verhält es sich mit den Verlusten im kaufmännischen Betriebe infolge Verderbens von Vorräthen oder Waaren, von Diebstählen an Waaren oder aus der Geschäftskasse und dergl.

Erst dann, wenn der Inhaber den Ertrag durch Bestimmung für seine persönlichen Bedürfnisse aus der Quelle ausgeschieden und hiermit zu seinem Einkommen gemacht hätte, würde der Verlust das Einkommen berühren und hier nicht als Abzug berücksichtigt werden dürfen. Wenn also im obigen Beispiel der Landwirth den Markterlös für sich vergeudet oder im Spiel verloren hätte, so würde er sich den Betrag als quellenmäßigen Ertrag und als Einkommen anrechnen müssen; ebenso der Gewerbetreibende, dem ein aus der Geschäftskasse für seine persönlichen Bedürfnisse entnommener Betrag entwendet wird.

γ) Der Reinertrag.

aa. Betriebskosten.

§ 53.

Die Aufwendungen an Gütern, welche zur Erzielung des Rohertrages gemacht und behufs Darstellung des Reinertrages der Quelle auszusondern sind, zerfallen in die beiden Hauptgruppen der Betriebskosten und der Abschreibungen. Die ersteren sind positive Aufwendungen (Ausgaben), die letzteren negative Aufwendungen (Werthminderungen).

Betriebs-(Wirthschafts-, Geschäfts-)kosten sind die in der maßgebenden Jahresfrist im gesammten Bereiche der Quelle und ihrer einzelnen Bestandtheile zum Zwecke der Erzielung des Rohertrages in irgend einer Form — durch Hingabe von Geld oder geldwerthen Gütern, durch Zahlung oder Eingehung von Schuldverbindlichkeiten — thatsächlich entstandenen Ausgaben, oder, wie es in den Einkommensteuergesetzen ausgedrückt zu werden pflegt, die „zur

Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens“ [1]) (richtiger des quellenmäßigen Rohertrages) verwendeten Ausgaben. Die Betriebskosten sind zur Darstellung des Reinertrages stets in ihrem vollen Betrage aus dem Rohertrage der Quelle auszusondern.

A. Wesentlich ist zunächst die Aufwendung zum Zwecke der Erzielung des Rohertrages der bestehenden Quelle im Gegensatze zu den hierüber hinausgehenden Aufwendungen für die Quelle selbst [2]). Die Quelle muß zwar, um ihren auf die Erzeugung von Verkehrsgütern für den Inhaber gerichteten Zweck dauernd erfüllen zu können, in ihrem ursprünglichen, d. h. in demjenigen Zustande, in welchem sie sich bei ihrer ersten Begründung oder bei der Erwerbung durch einen neuen Inhaber befand, erhalten und die nach der Eigenart der Quelle hierzu erforderlichen Aufwendungen müssen aus dem Rohertrage bestritten werden. Was aber hierüber hinaus auf die Quelle selbst verwendet wird, berührt an erster Stelle das Vermögen. Als Betriebskosten erscheinen daher nicht:

1. Die zur ersten Einrichtung der Quelle selbst gemachten Aufwendungen. Soweit zur Begründung einer Quelle dauernde Anlagen oder Einrichtungen irgend welcher Art gehören, müssen die Mittel aus dem Vermögen beschafft werden. Das Erwerbvermögen der Quelle ist und bleibt Vermögen des Inhabers und es ist nach wirthschaftlichen Rücksichten nur geboten, den ursprünglichen Zustand der Ertragsfähigkeit aus dem Rohertrage der Quelle aufrecht zu erhalten.

   Wenn also ein Landwirth bei Uebernahme der Bewirthschaftung eines Gutes sich das fehlende lebende Inventar kauft [3]), ein Gewerbetreibender für sein neu eröffnetes Geschäft die Werkstatt oder den Laden einrichtet, beim Beginne seiner Praxis ein Rechtsanwalt die Büroeinrichtung oder ein Arzt die Einrichtung seines Sprechzimmers, seiner Instrumente u. s. w. beschafft, so haben sie die Anschaffungskosten aus dem Vermögen zu bestreiten, ohne zu einer entsprechenden Kürzung des Rohertrages der Quelle berechtigt zu sein.

---

[1]) § 9 I 1 P.E.G.; im § 159 Oe.P.G. lautet der Ausdruck: „abzüglich der auf Erlangung, Sicherung und Erhaltung dieser Einnahmen verwendeten Ausgaben.“

[2]) Vergl. z. B. E. in St. V. 28, 30; VI. 177; IX. 251.

[3]) E. in St. VIII. 253.

2. Die Aufwendungen zur Vergrößerung oder Erweiterung der Quelle selbst. Maßgebend ist der Zustand der Quelle bei ihrer Begründung oder bei dem Wechsel des Inhabers[1]). Wer zum Zwecke der Ertragssteigerung die Anlagen seiner Quelle vergrößert oder erweitert[2]), hat ebenso wie derjenige, welcher eine Quelle neu begründet oder eine vorhandene Quelle erwirbt und in Stand setzt, die Kosten aus dem Vermögen zu decken.
3. Die Aufwendungen für neue, zum Ersatze bestehender dienende Anlagen bei Zulassung von Abschreibungen (Ersatzbauten u. s. w.)[3]).

   Ob die Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen als Betriebskosten zu behandeln sind oder nicht, richtet sich nach der Zulässigkeit der Abschreibungen (§§ 55 ff.). Hierbei ist es der Regel nach entscheidend, ob Abschreibungen grundsätzlich gestattet oder ausgeschlossen sind. Unerheblich ist es dagegen, ob der Inhaber der Quelle thatsächlich Abschreibungen in erkennbarer Weise vornimmt, und in welcher Form dies geschieht.

   a) Sind Abschreibungen zulässig, wie allgemein bei Gebäuden und baulichen Anlagen jeglicher Art, so bilden die Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen keine Betriebskosten. Denn alsdann erfolgt die Aussonderung der Werthe der durch den quellenmäßigen Gebrauch verlorenen Substanztheile aus dem Rohertrage durch die jährlichen Abschreibungen. Bei Vollendung der Abschreibungen ist mit den abgeschriebenen Beträgen der volle Werth der Anlage in das Vermögen des Inhabers zurückgeflossen, sei es in einen besonderen hierfür gebildeten Erneuerungsfond, sei es in irgend einer anderen Form. Der Inhaber der Quelle muß deshalb die unbrauchbar gewordene Anlage auch wieder aus seinem Vermögen erneuern. Mit der neben den Abschreibungen erfolgenden Verrechnung der Ersatzaufwendungen unter den Betriebskosten würde der Werth der Ersatzanlage aus dem quellenmäßigen Rohertrage in doppelter Form — einmal durch die Gesammtheit der jährlichen Abschreibungen,

[1]) E. in St. V. 28, 30.

[2]) Hierbei werden „deutlich erkennbare Geschäftserweiterungen" vorausgesetzt (E. in St. V. 350).

[3]) § 9 I 5 P.E.G.; § 160 Nr. 1 Oe.P.G.

weiter aber durch die einmalige Ausgabe für die Ersatzbeschaffung — ausgeschieden und hiermit der Reinertrag unzulässiger Weise zwiefach verkürzt werden.

Schreitet der Quelleninhaber aus freien Stücken vorzeitig, vor Vollendung der Abschreibungen, zur Herstellung neuer Anlagen, so giebt er freiwillig den noch nicht durch Abschreibung getilgten, in der alten Anlage enthaltenen Vermögenswerth auf und muß deshalb auch die Herstellungskosten aus seinem Vermögen bestreiten. War er durch sachliche Gründe — z. B. infolge technischen Veraltens, Unvollkommenheit oder Unzulänglichkeit der Anlage — zur vorzeitigen Ersatzbeschaffung veranlaßt, so hatte er den Umfang der Abschreibungen nicht richtig bemessen und der hierbei begangene Fehler läßt sich nicht durch Ausgleich im Bereiche der Betriebskosten berichtigen; vielmehr muß er auch hier die Ersatzaufwendungen aus seinem Vermögen bestreiten. Dasselbe gilt endlich auch dann, wenn der Quelleninhaber durch Vernichtung einer Anlage infolge von Unglücksfällen (Brand u. s. w.) zur vorzeitigen Ersatzbeschaffung gezwungen war; auch dies ist ein Vermögensschaden, der um so mehr als solcher behandelt werden muß, als wirthschaftliche Rücksichten die Eingehung von Versicherungen gegen die Folgen solcher Unglücksfälle gebieten.

b) Soweit Abschreibungen ausgeschlossen sind, steht der Verrechnung der Aufwendungen für Ersatzbeschaffung unter den Betriebskosten ein Hinderniß nicht entgegen (§ 54 C).

B. Im gesammten Bereiche der Betriebskosten entscheidet der thatsächliche Zustand. Es dürfen weder Ersparnisse an Betriebskosten zum Abzuge verstattet, noch wirklich entstandene Betriebskosten um deswillen, weil sie unnöthig oder übermäßig waren, abgesetzt oder gekürzt werden. Kann z. B. ein Gutsbesitzer, der durch eigene Thätigkeit die Kosten eines Inspektors erspart, nicht die Anrechnung des ersparten Betrages unter den Betriebskosten beanspruchen, so darf ihm, wenn er wirklich einen Inspektor hält, auch nicht der Abzug der hierdurch verursachten Betriebskosten aus dem Grunde versagt werden, daß er diese Kosten bei eigener Thätigkeit hätte ersparen können.

Ebensowenig schließt, sofern nur die sonstigen Voraussetzungen zutreffen, die Freiwilligkeit der Leistung die Eigenschaft der Betriebskosten aus. So kann z. B. den mit einer Quelle in ursächlicher Ver-

bindung stehenden Ausgaben für Unterstützungen, Trinkgelder, Gelegenheitsgeschenke, Bewirthungskosten und dergl. die Natur von Betriebskosten nicht schon deshalb abgesprochen werden, weil sie ohne rechtliche Verpflichtung geleistet worden sind.

C. Ob die als Betriebskosten erscheinenden Aufwendungen in baarem Gelde oder in Naturalleistungen bestehen, macht keinen Unterschied; ebensowenig, ob sie bezahlt oder kreditirt worden sind. Ebenso wie Forderungsrechte Einnahmen bilden (§ 52), stellen rechtlich bestehende, aber noch nicht erfüllte Schuldverpflichtungen Ausgaben dar; hier wie dort entscheidet das Jahr, dem sie wirthschaftlich angehören, also der Zeitpunkt der Entstehung.

§ 54.

Von den Hauptarten der Betriebskosten sind hervorzuheben:

A. Die Gewinnungskosten oder Produktionskosten im engeren Sinne, d. h. die unmittelbar zum Zwecke der Gütererzeugung geleisteten Ausgaben, wie Gehälter und Löhne der Angestellten und Arbeiter, Unterbringungs- und Verpflegungskosten für dieselben, Anschaffungskosten für Rohstoffe u. s. w., Fabrikations- und Herstellungskosten, Aufwendungen für geschäftliche Reisen, Absatz der Erzeugnisse u. s. w.

B. Die durch rechtliche Belastung der Quelle oder des Betriebes verursachten wiederkehrenden Ausgaben ohne Unterscheidung des Rechtsgrundes. Jede derartige Belastung, mag sie aus öffentlichem Rechte entspringen oder im bürgerlichen Rechte ihren Grund haben, nimmt dem Inhaber einen Theil des Rohertrages vorweg und entzieht diesem Theile die Möglichkeit, Einkommen zu werden; die Eigenschaft als Betriebskosten läßt sich daher diesen Ausgaben nicht absprechen.

Hierher gehören insbesondere alle, nach der bestehenden Rechtsverfassung die Quelle selbst ergreifenden oder mit dem Betriebe in einem nothwendigen ursächlichen Zusammenhange stehenden öffentlichen Abgaben ohne Rücksicht auf die Person des Empfangsberechtigten (Staat, Kommunal-, Deich-, Schulverbände u. s. w.), also namentlich die staatlichen und kommunalen Ertragsteuern, die aus guts- oder grundherrlichen oder Patronatsverhältnissen entspringenden Leistungen u. s. w.[1]).

[1]) So § 160 Nr. 5 Oe.P.G. Die Beschränkung auf direkte Staatssteuern vom Grundeigenthum, Bergbau und Gewerbebetrieb im § 9 I 4 P.E.G. ist unhaltbar.

Weiter zählen hierher die Zinsen für Geschäftsschulden sowie die auf dinglicher Belastung der Quelle oder ihrer Bestandtheile beruhenden Jahresleistungen, wie Hypotheken-, Pfandbrief-, Grundschuldzinsen, Altentheilsleistungen u. s. w. Doch werden diese Ausgaben vielfach als Abzüge vom Roheinkommen (§ 78) behandelt.

C. Die Instandhaltungskosten im Gegensatze zu den Aufwendungen für Einrichtung, Vergrößerung oder Erweiterung und Instandsetzung der Quelle (§ 53 A).

Soll die Quelle dem Zwecke der dauernden Gütererzeugung dienen, so muß der Inhaber ihre Anlagen in dem von ihm begründeten Zustande der Ertragsfähigkeit erhalten und die hierfür erforderlichen Mittel aus dem Rohertrage entnehmen; denn diese Ausgaben dienen, wenn sie auch mittelbar eine Verbesserung der Anlagen gegenüber dem zeitigen, verschlechterten Zustande herbeiführen, doch unmittelbar der Erzielung des Rohertrages und erscheinen deshalb als Betriebskosten [1]).

Die Instandhaltungskosten kennzeichnen sich bei den der Reparatur fähigen Gegenständen (Maschinen, Gebäuden, baulichen und technischen Anlagen u. s. w.) als Reparaturkosten, bei den ihrer Art nach nicht reparaturfähigen Gegenständen, wie beim lebenden Inventar, als Ergänzungskosten.

D. Die Versicherungskosten, d. h. die Beiträge (Prämien) für jede Art von Sachversicherung im Bereiche einer Quelle, wie Feuer-, Vieh-, Hagel-, Schadens-, Einbruchsversicherung u. s. w. Auch diese Aufwendungen betreffen, selbst wenn sie nur die Betriebsanlagen zum Gegenstande haben, an erster Stelle die Erhaltung des Bestehenden, die Sicherung und hiermit die Erzielung des Rohertrages der Quelle.

Beiträge für Personenversicherungen von Angestellten und Arbeitern gehören zu den Gewinnungskosten. Sonstige Versicherungen für persönliche Zwecke berühren nicht den Ertrag, sondern das Einkommen.

E. Die Verwaltungskosten, d. h. alle sonstigen, nicht zu den Gruppen A—D gehörigen Kosten, welche behufs oder anläßlich der Ertragserzielung aus einer bestimmten Quelle aufgewendet werden. Hierbei kommen sowohl die durch die Betheiligung Anderer an der Verwaltung entstehenden, als auch die mit der eigenen Verwaltung verbundenen Kosten in Betracht. Entscheidend für die Abzugsfähigkeit ist überall der ursächliche Zusammenhang der Kosten mit einer

[1]) Vergl. z. B. E. in St. III. 186; V. 349 f.; VIII. 253.

bestimmten Quelle. Erstrecken sich die Kosten auf eine Mehrheit von Quellen, so ist für jede Quelle ein entsprechender Antheil zu berechnen.

bb. Abschreibungen.

§ 55.

Die allgemeinen Abschreibungen (Absetzungen) bringen diejenigen Werthverminderungen zum Ausdrucke, welche die einzelnen Bestandtheile des Erwerbvermögens der Quelle während der maßgebenden Jahresfrist durch die Verwendung zur Erzielung des Rohertrages erlitten haben. Im Gegensatze zu den Betriebskosten als positiven Ausgaben handelt es sich also um die Aussonderung der durch bestimmungmäßigen Gebrauch innerhalb der Quelle verlorenen Vermögenstheile aus dem Rohertrage.

Einkommen und Vermögen sind wirthschaftliche Gegensätze (§ 41). Aus dem zu irgend welchen Zwecken verbrauchten Vermögen kann daher niemals Einkommen entstehen. Dasselbe muß auch für das zum Zwecke der Ertragserzielung innerhalb einer Quelle verbrauchte Vermögen gelten. Der Rohertrag muß also behufs Darstellung des Reinertrages um den Werth des hierdurch verlorenen Vermögens gekürzt werden. Diesem Zwecke dienen die Abschreibungen. Die Bezeichnung ist dem kaufmännischen Sprachgebrauche entnommen. Sie können aber bei allen überhaupt mit Erwerbvermögen ausgestatteten Quellen vorkommen, deren Bestandtheile infolge ihres bestimmungmäßigen Gebrauches einer Werthverminderung unterliegen. Für die kaufmännischen Abschreibungen gelten zum Theile abweichende Grundsätze (§§ 71, 72). Die Auffassung, daß die Abschreibungen Rücklagen (Ersparnisse) für künftige Ersatzbeschaffungen seien, beruht auf einer Verwechslung des Grundes und Zweckes mit den aus wirthschaftlichen Rücksichten gebotenen Folgen der Abschreibungen[1]). Die Aussonderung der verlorenen Vermögenswerthe aus dem Rohertrage hat zur Folge, daß die jährlich ausgesonderten Beträge in das Vermögen des Inhabers der Quelle zurückfließen und hier bei wirthschaftlichem Verhalten wieder angesammelt werden, so daß sich schließlich ein dem ursprünglichen Werthe des Gegenstandes der Abschreibung entsprechendes und zur Ersatzbeschaffung verfügbares Kapital in dem Vermögen vorfindet. Ob diese Kapitalbildung durch Abführung der den abgeschriebenen Werthen entsprechenden Geldbeträge zu besonderen Fonds oder in irgend

[1]) Vergl. U. der vereinigten Steuersenate des O.V.G. vom 27. November 1896 (E. in St. V. 270 ff., besonders 280).

einer anderen Weise geschieht, ist gleichgültig. Wird in dieser wirthschaftlichen Weise Kapital angesammelt und in irgend einer Form nutzbar angelegt, so entsteht neuer Ertrag und neues Einkommen, das wiederum von der Besteuerung getroffen wird. Verwendet aber der Inhaber der Quelle einen dem Betrage der Abschreibungen entsprechenden Theil des Rohertrages für seine persönlichen Zwecke, so verzehrt er insoweit sein Vermögen und muß die nothwendige Ersatzbeschaffung aus sonstigen Vermögensmitteln bewirken.

Wollte man die Rücklage nicht als Folge, sondern als Grund und Zweck der Abschreibung behandeln, und demgemäß nicht den vollen Jahresbetrag der Vermögensentwerthung, sondern nur denjenigen geringeren Betrag abschreiben, welcher jährlich zurückzulegen sein würde, um unter Zurechnung von Zinsen und Zinseszinsen schließlich das zur Ersatzbeschaffung erforderliche Kapital zu beschaffen, so würde dieser letztere Zweck doch durch die hinzutretende neue Besteuerung der in das Vermögen zurückgeflossenen Abschreibungsbeträge wieder vereitelt und gerade der wirthschaftlich richtig verfahrende Inhaber der Quelle geschädigt werden.

Theoretisch richtig und praktisch durchführbar ist allein die Abschreibung zum vollen Betrage der jährlichen Entwerthung der Bestandtheile der Quelle [1]). Abschreibungsberechtigt kann aber stets nur derjenige sein, dessen Vermögen von der Entwerthung getroffen wird, also regelmäßig nur der Eigenthümer, nicht auch der Nießbraucher oder Pächter einer Quelle.

§ 56.

Die Abschreibungen haben ihren Grund entweder in einer qualitativen Verschlechterung der Anlagen einer Quelle — Abnutzung — oder in einer quantitativen Verzehrung der Substanz — Substanzverringerung — [2]).

A. Gebäude und bauliche oder technische Anlagen jeglicher Art (z. B. Drainagen, Berieselungs-, Pflasterungsanlagen, Moorkulturen u. s. w.[3]) unterliegen infolge natürlicher Einflüsse, Maschinen, Betriebsgeräthschaften u. s. w. infolge bestimmungmäßigen Gebrauches, Thiere infolge zeitlich beschränkter Gebrauchsfähigkeit einer fortschreitenden Abnutzung, die schließlich zur vollständigen Unbrauchbarkeit oder Vernichtung

[1]) Vergl. E. in St. V. 293.
[2]) E. in St. V. 277.
[3]) E. in St. IV. 193 ff.; VI. 187 ff.

führt. Für die Abschreibung kommt es daher darauf an, nach den bestimmungmäßigen Zwecken die Länge der Stand- oder Gebrauchsdauer oder der Gebrauchsfähigkeit zu ermitteln und hiernach den prozentualen Betrag der jährlichen Entwerthung oder die *Abnutzungsquote* zu bestimmen.

Sind hiernach auch bei allen jenen Gegenständen ihrer Art nach Abschreibungen an sich berechtigt, so hängt doch ihre Zulässigkeit zugleich von der Möglichkeit ab, die eingetretenen Werthverminderungen thatsächlich zu verfolgen, und hierauf beruht vornehmlich der Unterschied zwischen den allgemeinen und den besonderen Abschreibungen auf Grund kaufmännischer oder gleichwerthiger Darstellungsweise (§ 71). Bei Gebäuden und sonstigen baulichen oder technischen Anlagen sowie regelmäßig auch bei Maschinen läßt sich der Betrag der jährlichen Entwerthung allgemein nach den durch Erfahrung gewonnenen Regeln mit annähernder Zuverlässigkeit bemessen. Die Nothwendigkeit vollständiger Erneuerung tritt erst in langen Fristen ein und kann nicht verheimlicht werden. Hier steht also der allgemeinen Zulassung von Abschreibungen ein Hinderniß nicht entgegen. Anders bei Betriebsgeräthschaften u. s. w. und bei Thieren. Selbst wenn sich hier die jährliche Werthverminderung nach Erfahrungsregeln feststellen ließe — was bei der individuell sehr verschiedenen Art des Gebrauches keineswegs allgemein möglich wäre —, so würde sich doch die Ersatzbeschaffung in keiner Weise verfolgen lassen. Am deutlichsten zeigt sich dies in der Landwirthschaft. Das lebende Inventar des Bauers ist dem mannigfachsten Wechsel unterworfen. Er kauft und verkauft Arbeits- wie Nutzvieh nicht bloß nach den Bedürfnissen seines Betriebes, sondern auch je nach der Gelegenheit zur Gewinnerzielung. Bei ihm bilden eigene Erzeugnisse und zugekaufte Stücke Gegenstände des Handels. Die Ersatzbeschaffung erfolgt in größerem oder geringerem Umfange durch eigene Aufzucht und im Uebrigen aus Betriebsmitteln. Alle diese Vorgänge und ihre Rückwirkungen auf die Ertragserzielung lassen sich nur durch eine der kaufmännischen gleichwerthige Buchführung, Inventur und Bilanzziehung darstellen und nachprüfen. Hierzu ist aber der Bauer nicht im Stande.

1. Mit Rücksicht auf die Unmöglichkeit der thatsächlichen Verfolgung der eingetretenen jährlichen Werthverminderungen sind allgemein Abschreibungen auf *Betriebsgeräthschaften u. s. w. sowie auf Thiere ausgeschlossen*. Hier sind die Ersatzkosten jeder Art in vollem Betrage unter den Betriebskosten zu verrechnen, und zwar je nach der Zeit und dem Umfange

ihrer Entstehung. Ausnahmen können nur unter besonderen Umständen, welche die thatsächliche Verfolgung der Werthverminderungen gestatten, zugelassen werden. So würde z. B. bei Landwirthen, welche eine der kaufmännischen gleichwerthige Buchführung mit Inventur und Bilanzziehung eingerichtet haben, der Zulassung von Abschreibungen ebensowenig ein Hinderniß entgegenstehen, wie bei Kaufleuten (§ 71). Auch Aerzten u. s. w., welche für ihren quellenmäßigen Beruf eigenes Fuhrwerk halten, können Abschreibungen gestattet werden, sofern nur die Verrechnung der Ersatzaufwendungen unter den Betriebskosten der Quelle ausgeschlossen ist.

2. Die Zulässigkeit der allgemeinen Abschreibungen beschränkt sich hiernach der Regel nach auf *Gebäude, bauliche und technische Anlagen und Maschinen*. Dagegen unterliegt der bloße *Grund und Boden* als solcher keiner Abnutzung in dem hier erörterten Sinne, auch nicht im landwirthschaftlichen Betriebe, da ihm hier die entzogenen, zur Fruchtgewinnung erforderlichen Stoffe, unter Verrechnung der Aufwendungen als Gewinnungskosten, stets wieder zugeführt werden. Der Grund und Boden kann daher nur unter besonderen, in fortgesetzter Weise die Gebrauchsfähigkeit und den Werth vermindernden Umständen Gegenstand von Abschreibungen sein, wie z. B. beim Betriebe von Hochöfen, Bergwerken u. s. w. durch Ablagerung von Schlacken, Gestein u. s. w.

Bei Gebäuden ist die Grundfläche stets von der Abschreibung ausgeschlossen. Der Versicherungswerth kann nur bei zuverlässiger Feststellung auf Grund von Zeittaxen, unter Berücksichtigung der Werthe der nicht versicherten Theile (Fundamente, Grundmauern u. s. w.), benutzt werden.

Die Vornahme von Reparaturen verlängert die Stand- oder Gebrauchsdauer des Gegenstandes und ist bei der Bestimmung dieser Dauer zu berücksichtigen. Eben deshalb schließt die Verrechnung der Reparatur- unter den Betriebskosten die Abschreibungen nicht aus.

Daß die Nothwendigkeit von Reparaturen im Laufe der Jahre wächst, ist für das Maß der jährlichen Abschreibung an sich nicht von Bedeutung. Jeder Gegenstand geht vom ersten Beginne seines Daseins an der Vernichtung entgegen; eine Verschiedenheit im Grade der Entwerthung läßt sich ohne Willkür kaum bestimmen. Hiernach würde eine *gleichmäßig* prozentuale Bemessung der Abnutzungsquote für die

ganze Zeitdauer nach dem ursprünglichen Werthe den Vorzug verdienen. Diese einfache, kleinliche Berechnungen ausschließende Art der Bemessung empfiehlt sich auch aus praktischen Rücksichten. Auf der anderen Seite ist nicht zu verkennen, daß einer solchen Berechnungsweise für Gebäude u. s. w. von langer Dauer wegen der Schwierigkeit richtiger Bestimmung der Dauer sowie wegen der im Laufe langer Jahre eintretenden Veränderungen in der Zweckbestimmung der Gebäude, in den Werthen, in der Person der Besitzer u. s. w. erhebliche Bedenken entgegenstehen können. Allein ähnliche Schwierigkeiten erheben sich bei jeder anderen Art der Berechnung der Abnutzungsquote und selbst die kaufmännische, an den gegenwärtigen (buchmäßigen) Werth anknüpfende Berechnungsweise beruht häufig auf subjektiven, von der Wirklichkeit abweichenden Voraussetzungen.

Eine völlig einwandfreie, den theoretischen Anforderungen überall entsprechende Lösung dieser Frage ist der Praxis nicht möglich und es bleibt nur übrig, die Abnutzungsquoten nach allgemeinen, die willkürliche Handhabung ausschließenden und der Billigkeit Rechnung tragenden Grundsätzen zu bestimmen.

Wenn zur Umgehung der Schwierigkeiten im Bereiche der Abschreibungen wegen Abnutzung der Vorschlag gemacht worden ist, anstatt der Abschreibungen den Abzug der Kosten für die wirklich vorgenommenen Ersatzbeschaffungen zu gestatten, so heißt dies das Kind mit dem Bade ausschütten. Eine solche Regelung würde nicht dem gegenwärtigen Eigenthümer die Aussonderung der im Gebrauche der Quelle verloren gegangenen Bestandtheile seines Vermögens sichern sondern auch dem künftigen, von dieser Vermögensentwerthung seines Vorgängers gar nicht betroffenen Eigenthümer zum Vortheile gereichen und dem Steuerträger die Möglichkeit eröffnen, sich durch beliebige Bestimmung der Zeit und des Umfanges von Instandsetzungen und Ersatzbeschaffungen der Besteuerung mehr oder weniger zu entziehen.

B. Eine quantitative Verzehrung der Substanz findet statt bei allen auf Ausbeutung der Substanz gerichteten Betrieben, als: Bergbau, Torfstiche, Sand-, Kies-, Lehm-, Mergel-, Thon- u. s. w. Gruben, Stein-, Schiefer-, Kalk-, Kreide- u. s. w. Brüche. In allen diesen Betrieben führt die fortgesetzte Substanzverzehrung schließlich zur völligen Erschöpfung der natürlichen Vorräthe, so daß in dem Rohertrage ein entsprechender Theil des Quellenvermögens enthalten ist. Behufs Darstellung des Reinertrages muß deshalb nach dem Verhältnisse des Werthes der Jahresförderung zu dem Werthe der in dem

Bergwerke u. s. w. enthaltenen Gesammtmenge von Kohlen u. s. w. eine Abschreibung wegen Substanzverringerung zugelassen werden[1]).

δ) Vermögensveränderungen.

§ 57.

Diejenigen Veränderungen im Zustande einer Quelle, welche nicht in ihrer bestimmungmäßigen Verwendung zur Ertragserzielung ihren Ursprung haben, berühren überhaupt nicht den Ertrag und hiermit auch nicht das Einkommen, sondern nur das Vermögen des Inhabers, sind also für die Bildung des Einkommens ohne jede Bedeutung. Das Gleiche gilt, soweit nicht die Aussonderung des Reineinkommens aus dem Roheinkommen (§ 78) in Frage steht, für den sich außerhalb der Ertragsquellen vollziehenden Zuwachs und Verlust an Sachgütern.

Gerade in diesen beiden Richtungen treten die Vorzüge der Anknüpfung des Einkommensbegriffes an die Quellen besonders deutlich hervor. Zwar sind auch hiermit nicht alle Zweifel ausgeschlossen. Sie verschwinden aber gegenüber der Willkür und Rechtsunsicherheit, welche jeder Versuch, das Einkommen mit Umgehung der Quellen nach allgemeinen wirthschaftlichen Rücksichten und Grundsätzen zu bestimmen, zur Folge haben würde. Bei dem starken Schwanken der Anschauungen über den Gegensatz von Einkommen und Vermögen würde ein solcher Versuch nur zu lockeren und unsicheren Unterscheidungen führen, niemals aber einen festen Rechtsboden schaffen, wie er zur Vermeidung von Willkür für die Einkommensbesteuerung unentbehrlich und mit der Zugrundelegung der Quellen gegeben ist.

Mit dem Anschlusse des Einkommensbegriffes an die Ertragsquellen scheiden aus dem Bereiche des Einkommens völlig aus:

---

[1]) Die Berechnung im Einzelnen ist überaus schwierig und zweifelhaft. Die leitenden Grundsätze sind in dem U. des O.V.G. vom 19. Dez. 1888 (E. XVII. 128 ff.) entwickelt. „Zuvörderst ist die gesammte bei Beginn der in Betracht kommenden Periode vorhandene Kohlenmenge zu berechnen. Sodann ist der Werth der jährlichen Kohlenförderung zu ermitteln und hiervon ein Abzug für die Verzinsung des in den Bergwerksanlagen angelegten Kapitales zu machen. Nach Maßgabe des so ermittelten Werthes der verkauften Kohlen ist mit Hülfe der üblichen Rentenformel, bei der auf die Bemessung des Zinsfußes Gewicht zu legen ist, der Werth der vorhandenen Kohlenmenge für jedes der drei Durchschnittsjahre festzustellen, womit sich dann für jedes Jahr die Quote für Substanzverminderung ergiebt" (E. in St. IV. 42; vergl. auch VI. 179). Wegen der Einzelheiten zu vergl. Fuisting I. Anm. 15 B zu § 16.

A. Innerhalb der Quellen:

1. Die aus den Werthschwankungen der Quelle selbst oder ihrer einzelnen Anlagen sich ergebenden Unterschiede in der Bewerthung, die Konjunktur- und Kursgewinne und -verluste. Diese Werthunterschiede haben nicht in der bestimmungmäßigen Verwendung der Quelle zur Ertragserzielung ihren Ursprung und können deshalb den Ertrag und hiermit auch das Einkommen nicht beeinflussen. Ob z. B. ein landwirthschaftliches Gut oder ein Wohnhaus im Ganzen oder in einzelnen Bestandtheilen je nach den Schwankungen des Tauschverkehres höher oder niedriger zu bewerthen ist, berührt Ertrag und Einkommen ebensowenig, wie dies im Bereiche der Geldkapitalanlagen durch die Schwankungen der Börsenkurse geschieht. Von allen solchen Schwankungen werden nur die quellenmäßige Anlage selbst und die hierin angelegten Vermögenswerthe — das Gut, das Haus, die Werthpapiere u. s. w. — betroffen. Ganz anders im Gewerbebetriebe, wenn Güter, Häuser, Werthpapiere u. s. w. nicht selbstständige Quellen oder quellenmäßige Anlagen (Anlagekapital) bilden, sondern als Waaren oder geldwerthe Mittel unmittelbar und bestimmungmäßig Gegenstände des Tauschverkehres sind und hiermit zum Betriebskapitale der Quelle gehören, wie z. B. Güter und Häuser im Immobiliarhandel, Werthpapiere im Bankgewerbe (§ 71).
2. Die Werthverminderungen der quellenmäßigen Anlagen infolge eigenenen Verhaltens des Inhabers (Devastirung von Gütern, Abbruch von Häusern u. s. w.) oder von Unglücksfällen (Brand, Ueberschwemmung u. s. w.). Der Wertherhöhungen infolge eigener Thätigkeit ist bereits früher (§ 53 A) gedacht worden.

B. Außerhalb der Quellen:

1. Der außerordentliche Güterzuwachs. Alle Erwerbungen, die nicht in einer bestimmten Ertragsquelle ihren Ursprung haben, berühren nach dem Einkommensbegriffe nicht das Einkommen, sondern das Vermögen.

   Eine Quelle setzt stets einen dauernden Zustand voraus. Was nicht einer Person als Mittel dauernder Gütererzeugung dient, kann für sie auch keine Quelle sein. Die Länge der Dauer läßt sich nicht nach festen Regeln bemessen, sondern ist eine Frage thatsächlicher Beurtheilung. Jedenfalls können aber einmalige

rechtliche und thatsächliche Vorgänge sowie Rechte, die sich in einmaliger Leistung erschöpfen, für sich nicht Quellen sein. Eine einmalige Thätigkeit kann dagegen als Begründung einer Quelle erscheinen, sofern aus den begleitenden Umständen die Absicht, mit der Thätigkeit einen dauernden Erwerbzweig zu begründen, entnommen werden darf.

Hiernach sind alle einmaligen Erwerbungen infolge von Erb-, Fideikommiß-, Lehnsanfällen, von Vermächtnissen, Schenkungen, Auszahlung von Versicherungssummen, Auseinandersetzungen, Vermögenstheilungen, Abfindungen u. s. w. für sich stets Vermögenszuwachs. Hier handelt es sich überall um einmalige Rechtsvorgänge, welche zwar mittelbar die Bildung von Ertragsquellen zur Folge haben können — sei es durch Nutzung der erworbenen Quelle in ihrer überkommenen Gestalt, sei es durch Verwendung des Erworbenen zur Begründung neuer Quellen —, für sich, als Gegenstand der Erwerbung, aber nur das Vermögen berühren. Wer durch solche Rechtsvorgänge ein Haus, ein Gut, ein Geldkapital erworben hat, kann das Haus durch Vermiethung oder Selbstbewohnung, das Gut durch Selbstbewirthschaftung oder Verpachtung, das Geldkapital durch nutzbare Anlegung zu seiner Quelle machen, oder auch durch Verkauf des Hauses oder Gutes und nutzbare Anlegung des Kaufpreises andere Quellen gründen, aber die Erwerbung (des Hauses u. s. w.) selbst hat nicht ihren Ursprung in einer Quelle gehabt. Hat der Geschenkgeber eine dauernde Verpflichtung, z. B. zur Zahlung einer Rente, übernommen, so ist mit dem Hebungsrechte eine Ertragsquelle für den Beschenkten begründet, aber die Schenkung selbst betrifft nur das Vermögen.

Weiter bilden Glücksanfälle — z. B. Gewinnste aus Lotterie oder Wette, Funderwerb — nicht Einkommen, sondern Vermögenszuwachs, da es sich um einmalige thatsächliche Vorgänge handelt, die als solche keine Ertragsquelle darstellen. Wenn aber ein Händler mit Lotterieloosen die unverkauften Loose in seinem Gewerbe selbst spielt, so gehören die hierauf fallenden Gewinnste zum Ertrage seiner Quelle, nämlich des Gewerbebetriebes.

Aus Veräußerungsgeschäften entsteht Einkommen nur insoweit, als sie im Bereiche einer Quelle behufs Ertragserzielung erfolgen (Landwirthschafts-, Gewerbebetrieb). Wenn ein Immobilienhändler Häuser oder Grundstücke, ein Bankier die zu seinem

Betriebskapitale gehörigen Werthpapiere verkauft, so gehört der Erlös zum gewerblichen Ertrage, der durch den Gewinn oder den Verlust bei diesen Geschäften beeinflußt wird. Wenn aber ein Haus- oder Gutsbesitzer sein Haus oder Gut, ein Kapitalist seine Werthpapiere veräußert, so spielt sich der ganze Vorgang im Rahmen des Vermögens ab und Gewinn oder Verlust berührt nur das Vermögen; hierbei ist es auch nach richtiger Ansicht gleichgültig, ob eine Gelegenheitsspekulation beabsichtigt war oder nicht (§ 61 B).

2. Die Gütervermehrungen und -verminderungen im Bereiche:
   a) des Gebrauchvermögens;
   b) der Eingehung von neuen oder der Lösung von bestehenden Schuldverbindlichkeiten für persönliche, d. h. nicht mit einer Quelle in Verbindung stehende, Zwecke. Kapitalaufnahmen und -abtragungen dieser Art kommen als solche überhaupt nicht in Betracht, sondern äußern eine Wirkung nur insoweit, als es sich um dauernde, bei der Aussonderung des Reineinkommens aus dem Roheinkommen zu berücksichtigende Verbindlichkeiten zur Zahlung von Zinsen u. s. w. handelt;
   c) derjenigen Vermögensbestandtheile, welche nach ihrer Art zu einer Ertragsquelle ausgestaltet werden könnten, aber nicht zum Zwecke der Ertragserzielung bewirthschaftet werden. Erfolgt die Benutzung von Vermögensgegenständen grundsätzlich nicht in der Absicht und zum Zwecke der Ertragserzielung, sondern nach sonstigen Rücksichten — der Liebhaberei, des Sports, Vergnügens u. s. w. —, so scheiden sie aus dem Bereiche der Ertragsquellen und hiermit des Einkommens völlig aus. Unter diesen Voraussetzungen gehören hierher Park-, Garten- und sonstige Luxusanlagen, Jagd, Fisch-, Hunde-, Geflügel-, Vogel-, Bienenzucht u. s. w.

§ 58.

Mit der Anknüpfung des Einkommensbegriffes an die Ertragsquellen erledigt sich auch die Streitfrage über das zum Einkommensbegriffe gehörige Merkmal der Wiederholung der Einkünfte oder wenigstens der Möglichkeit ihrer Wiederholung (Periodizität). Wenn für den Einkommensbegriff eine dauernde Quelle vorausgesetzt wird, deren Bestimmung in der fortgesetzten Hervorbringung neuer Güter für den Inhaber besteht, so ist hiermit die Absicht ständiger Ertrags-

erzielung, also der Wiederholung des Ertrages, ohne Weiteres gegeben. Die Wiederholungsfähigkeit betrifft überhaupt nicht das Einkommen und kann deshalb auch nicht ein Merkmal des Einkommensbegriffes sein, sondern sie bildet die Voraussetzung der Ertragsquelle.

Ob eine dauernde Quelle begründet wird, ist bei den mit Erwerbvermögen ausgestatteten Quellen unschwer zu erkennen. Zweifel entstehen dagegen im Bereiche der reinen Arbeitsthätigkeit; hier muß die Frage nach den begleitenden Umständen des Einzelfalles entschieden werden.

So wird z. B. das Honorar eines Schriftstellers, wenn auch die Wiederholung des Bezuges ungewiß ist, regelmäßig Ertrag aus der Quelle der Arbeitsthätigkeit sein, weil die gegen Entgelt ausgeübte schriftstellerische Thätigkeit schon an sich etwas Dauerndes ist und auf die Absicht der Begründung einer Quelle schließen läßt. Dasselbe wird der Fall sein bei der Gewinnung von Wettbewerbpreisen für künstlerische, technische u. s. w. Leistungen; meistens wird ein Erwerb dieser Art als Ertrag der schon bestehenden Quelle der Ausübung des künstlerischen u. s. w. Berufes anzusehen sein. Dagegen würden die nicht im Wettbewerbe, sondern lediglich als Anerkennung derartiger Leistungen verliehenen Preise nicht aus einer Ertragsquelle fließen und kein Einkommen darstellen [1]).

ε) Die Eintheilung der Quellen.

§ 59.

Der individuellen Gütererzeugung dienen Erwerbvermögen, Arbeit und Hebungsrechte, theils je für sich getrennt, theils in mehrfacher Verbindung. Alle Theile des Erwerbvermögens, alle Arbeitsthätigkeiten und Hebungsrechte, welche als maßgebende Einheiten dauernd zur Erzielung von Gütern für den Einzelnen bestimmt sind, ihm einen Ertrag abwerfen sollen, müssen daher als Quellen berücksichtigt werden.

Die richtige Unterscheidung der Quellen ist von wesentlicher Bedeutung nicht nur für die Bestimmung der subjektiven und objektiven Steuerpflicht, sondern auch für die Berechnung des Reinertrages.

Die Quellen lassen sich in einfachster Weise nach folgenden Gruppen ordnen:

1. Geldkapital, umfassend die außerhalb der eigenen Quellen des Grundbesitzes und Gewerbebetriebes (Nr. 2, 3) in fruchtbringender Weise — mit der typischen Form des Zinses — werbend angelegten Kapitalien.

[1]) E. in St. III. 103.

2. Grundbesitz, d. h. solche bebaute oder unbebaute Theile der Erdoberfläche außerhalb des eigenen Gewerbebetriebes (Nr. 3), welche in irgend einer Form, mit oder ohne eigene Arbeit, Ertrag abwerfen.
3. Gewerbebetrieb, im allgemeinen volkswirthschaftlichen Sinne die Vereinigung von Kapital (im weitesten Sinne) und Arbeit zum Zwecke der Gewinnerzielung, oder unter schärferer Hervorhebung der einzelnen Merkmale die mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene selbständige, berufmäßige und objektiv erlaubte Arbeitsthätigkeit, welche sich als Betheiligung am allgemeinen wirthschaftlichen Verkehre darstellt (§ 68).

   Ausgeschlossen sind die Landwirthschaft (Nr. 2) und die als freie Berufe erscheinenden Erwerbthätigkeiten (Nr. 4).
4. Die reine Arbeitsthätigkeit zum Zwecke des Erwerbes („gewinnbringende Beschäftigung")[1]) mit Einschluß der freien Berufe.
5. Die Hebungsrechte, d. h. die Rechte auf wiederkehrende Bezüge („periodische Hebungen")[1]), die weder als Früchte eines noch vorhandenen Vermögens des Berechtigten, noch als Entgelt für gegenwärtige Arbeitsthätigkeit erscheinen.

Innerhalb dieser fünf Gruppen sind die einzelnen Quellen an erster Stelle nach wirthschaftlichen, daneben nach rechtlichen Rücksichten zu bestimmen. Was wirthschaftlich zusammengehört, kann nicht nach rechtlichen Rücksichten getrennt werden, sondern bildet eine einheitliche Quelle. Was wirthschaftlich getrennt ist, darf nicht künstlich zusammengefügt werden. Im Zweifel muß die Hauptsache den Ausschlag geben.

So bildet z. B. der aus eigenen und aus gepachteten Grundstücken zusammengesetzte nnd im Ganzen bewirthschaftete Grundstückskomplex eine einheitliche Quelle der Landwirthschaft; werden dagegen zwei Güter desselben Besitzers getrennt für sich bewirthschaftet, so bestehen zwei verschiedene Quellen der Landwirthschaft.

Soweit aber wirthschaftliche Rücksichten nicht entgegenstehen, entscheidet die rechtliche Zusammengehörigkeit. So bestimmen sich z. B. nach Rechtsgrundsätzen die Personen der Inhaber von Erwerbgesellschaften und die als Quellen erscheinenden Einheiten (Aktien, Kuxe u. s. w.).

[1]) § 7 Nr. 4, § 15 P.E.G.

2) Das Geldkapital.

§ 60.

Alle in eigenen Quellen des Grundbesitzes und des Gewerbebetriebes angelegten Gelder gehören zum Betriebskapitale dieser Quellen und scheiden hiermit aus dem Bereiche der Quellen des Geldkapitales aus. Zweifel können hinsichtlich der Unterscheidung der Quellen des Geldkapitales und des Gewerbebetriebes entstehen.

Es handelt sich hierbei um die Rechtsfrage, bei welchen von den verschiedenen handelsrechtlichen, bergrechtlichen nnd wirthschaftlichen Formen der Erwerbgesellschaften der Gewerbebetrieb von der Gesellschaft selbst als einem völlig selbständigen, von der Gesammtheit der Mitglieder verschiedenen Rechtssubjekte ausgeübt wird, und bei welchen im Gegensatze hierzu die Gesammtheit der Mitglieder als Inhaber des Gewerbebetriebes erscheint. Ein und derselbe Gewerbebetrieb kann nicht zugleich von zwei verschiedenen selbständigen Rechtssubjekten, hier also nicht zugleich von der Gesellschaft und von der Gesammtheit der Mitglieder, ausgeübt werden. Entweder ist die Gesellschaft selbst Inhaber des Gewerbebetriebes, und dann ist der Gewinn ihr eigener gewerblicher Ertrag, während die Gewinnantheile der Mitglieder keinen gewerblichen, sondern Kapitalertrag bilden; oder es erscheint bei mangelnder Selbständigkeit der Gesellschaft die Gesammtheit der Mitglieder als Inhaber, so daß der Gewinnantheil jedes einzelnen Mitgliedes dessen gewerblicher Ertrag ist. Bei allen Gesellschaftsformen, für welche nach dem geltenden Rechte die erstere Voraussetzung, nämlich die Eigenschaft als Inhaber des Gewerbebetriebes, nicht zutrifft, muß ohne Weiteres, da es sonst an einem Inhaber fehlen würde, die Gesammtheit der Mitglieder hierfür gelten.

Für die Eigenschaft als Inhaber des Gewerbebetriebes genügt nun keineswegs schon eine beschränkte, formale Selbständigkeit, wie sie sich in der rechtlichen Möglichkeit äußert, daß eine Gesellschaft unter ihrer Firma Rechte erwirbt und Verbindlichkeiten eingeht, Eigenthum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwirbt und vor Gericht klagt oder verklagt wird. Solche Rechte sind den Erwerbgesellschaften durchweg gesetzlich verliehen, um für sie durch Beilegung einer begrenzten Rechtspersönlichkeit den für ihre Wirksamkeit nothwendigen formalen Rechtsboden zu schaffen. Hieraus folgt aber nichts für die Entscheidung der Frage, Wer der Träger dieser Rechtspersönlichkeit und hiermit der Inhaber des Gewerbebetriebes ist, ob die Gesellschaft oder die Gesammtheit der Mitglieder.

Nur bei voller materieller Selbständigkeit kann die Gesellschaft selbst als Betriebsinhaber erachtet und das entscheidende Merkmal hierfür kann allein in ihrer unmittelbaren und ausschließlichen Haftung für ihre Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern gefunden werden. Unter dieser Voraussetzung erscheint die Gesellschaft nach außen hin und in materieller Beziehung als alleiniger Träger der Rechtspersönlichkeit und hiermit als ein von der Gesammtheit der Mitglieder verschiedenes, völlig selbständiges Rechtssubjekt, und demnach als Betriebsinhaber. Sind aber die einzelnen Mitglieder für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern unmittelbar, mit oder ohne Beschränkung hinsichtlich des Umfanges, selbst verhaftet, so kann nur die Gesammtheit der Mitglieder nach außen hin und in materieller Beziehung als Träger der Rechtspersönlichkeit und Betriebsinhaber gelten. Die Gesellschaftsschulden erscheinen alsdann als ihre eigenen, von den zuständigen Gesellschaftsorganen unmittelbar für sie, die Mitglieder, eingegangenen, nicht aber als fremde Schulden. Jedes Rechtssubjekt haftet zunächst nur für seine eigenen, und erst infolge eines besonderen Verpflichtungsgrundes, wie z. B. Bürgschaft, für fremde Verbindlichkeiten. Wenn aber das Gesetz bei gewissen Gesellschaftsformen den Mitgliedern die unmittelbare Haftung gegenüber den Gläubigern auferlegt hat, so liegt es jedenfalls viel näher, hieraus den Schluß zu ziehen, daß das Gesetz die Gesellschaftsschulden für eigene Schulden der Mitglieder erachtet und die Gesammtheit der Mitglieder als Träger der Rechtspersönlichkeit angesehen hat, als zu unterstellen, daß es den Mitgliedern eine Haftung für fremde Schulden habe auferlegen wollen. Die Haftung der Mitglieder für fremde Schulden, nämlich für die Schulden der Gesellschaft als eines völlig selbständigen, von der Gesammtheit der Mitglieder losgelösten Rechtssubjektes, ist nur bei einer hierauf gerichteten deutlich erkennbaren Absicht des Gesetzes, insbesondere dann anzunehmen, wenn der Gesellschaft selbst zur Deckung ihrer Schulden ein Rückgriff auf die Mitglieder gestattet ist.

Nach diesem Unterscheidungsmerkmale sind von den handelsrechtlichen und wirthschaftlichen Gesellschaftsformen des Deutschen Rechtes völlig selbständige, von ihren Mitgliedern losgelöste Rechtssubjekte die Aktiengesellschaften, die Kommanditgesellschaften auf Aktien, die eingetragenen Genossenschaften mit unbeschränkter Nachschußpflicht und die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Die stille Gesellschaft ist überhaupt keine eigentliche Handelsgesellschaft; der Komplementär ist alleiniger

Inhaber des Handelsgewerbes. Nach dem noch jetzt maßgebenden (Art. 67 des Einf.Ges. zum B.G.B.) gemeinen Deutschen und Preußischen Rechte ist auch die Gewerkschaft ein völlig selbständiges Rechtssubjekt und Inhaber des Bergbaubetriebes.

§ 61.

A. Erträge aus Geldkapital sind im Einzelnen:

1. Gewinnantheile des stillen Gesellschafters, Zinsen und Dividenden der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gewinnantheile von eingetragenen Genossenschaften mit unbeschränkter Nachschußpflicht und von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Ausbeuten der Gewerkschaften.
2. Zinsen aus Anleihen des Deutschen Reiches, Deutscher und außerdeutscher Staaten, der Gemeinden und anderer öffentlicher Verbände, ferner Zinsen sonstiger verzinslicher Kapitalforderungen aus Darlehen, Pfandbriefen, Prioritäten, Kaufgeldern, Ablösungsbeträgen, Abrechnungs- und Kontokurrentguthaben, Sparkassenguthaben, Kautionen, Hinterlegungsgeldern und Vorschüssen, sowie Zinsen aus verzinslich gewordenen Zins- und anderen Ausständen.
3. Die in Rückzahlungen auf Kapitalforderungen (Lotterie- oder Prämienanleihen, diskontirte Schatzanweisungen und Wechsel) enthaltenen Zinsen.

Als Quelle erscheint jedes einzelne, für sich in fruchtbringender Weise angelegte, insbesondere bei erfolgter Beurkundung jedes für sich verbriefte Kapital, also z. B. die einzelne Aktie, der einzelne Gesellschaftsantheil oder Kux, die einzelne Schuldverschreibung u. s. w., das einzelne Sparkassenbuch u. s. w. Ueberall handelt es sich hier um rechtliche und wirthschaftliche Einheiten, die einzeln für sich den Gegenstand des Verkehres wie der Fruchtziehung bilden und deshalb nur nach ihrem gegebenen Zustande beurtheilt werden können. Hat Jemand mehrere Kapitalanlagen, z. B. Werthpapiere, derselben Art, so kann doch aus diesem zufälligen, jederzeit der Veränderung ausgesetzten Umstande nicht die Berechtigung entnommen werden, die wirthschaftliche und rechtliche Mehrheit dennoch als Einheit zu behandeln.

B. Wenn zufolge ausdrücklicher Gesetzesbestimmung[1]), Gewinne aus Gelegenheitsspekulationen (spekulativem An- und Verkaufe von

[1]) § 12 d P.E.G.; § 170 Abs. 2 Oe.P.G.

Grundstücken, Werthpapieren u. s. w.) außerhalb des Gewerbebetriebes als Einkommen aus Kapitalvermögen gelten sollen, so beruht dies auf unrichtiger Anwendung des Einkommensbegriffes und Verkennung des Zweckes der Einkommensbesteuerung. Gelegenheitsspekulation ist ein einmaliger Vorgang, keine dauernde Ertragsquelle; sobald die Spekulation durch Wiederholung und berufmäßige Ausübung zur Quelle wird, erscheint sie als Gewerbebetrieb. Die Gelegenheitsspekulation berührt nach richtiger Auffassung das Vermögen und eignet sich ebensowenig wie der Vermögenszuwachs durch Erbschaft, Glückszufall, Konjunktur u. s. w. zur Besteuerung (§§ 25, 27), am wenigsten aber zur Einkommensbesteuerung. Insbesondere ist die Gelegenheitsspekulation als Gegenstand der Einkommensbesteuerung auch aus praktischen Gründen völlig ungeeignet. Denn einerseits ist die nächste Voraussetzung, die Erwerbung eines Vermögensstückes zum ausschließlichen Zwecke gewinnbringender Veräußerung[1]), schwer festzustellen; andererseits wird durch die Behandlung des Gewinnes als Einkommen der Abzug des Verlustes aus Gelegenheitsspekulationen bedingt, so daß den Spekulanten die Möglich-

[1]) Den Ausschreitungen der Praxis, bei gewinnbringenden Grundstücksverkäufen die spekulative Absicht zur Zeit der Erwerbung zu unterstellen oder aus unschlüssigen Thatsachen herzuleiten, ist die neueste Rechtsprechung des O.V.G. mit Nachdruck entgegengetreten; dies ist gerade in der Absicht geschehen, das gefährliche Gebiet der Spekulationsbesteuerung nach Möglichkeit einzuengen. Hervorzuheben sind folgende Ausführungen in dem U. XII. b. 40 vom 3. Oktober 1901:

„Wenn, wie der Gerichtshof in seinen neuesten Entscheidungen wiederholt ausgesprochen hat, für die Anrechnung eines Spekulationsgewinnes aus § 12 d des E.G. verlangt werden muß, daß aus den das ganze Geschäft begleitenden Umständen das Vorwalten der Spekulationszwecke, d. h. also insbesondere der Ankauf mit Absicht gewinnbringender Wiederveräußerung, in positiver Weise thatsächlich festgestellt werde (vergl. Fuisting I. Anm. 13 b zu § 12 und die dort angeführten Entscheidungen des O.V.G.), so ist diese Voraussetzung nach jenen bei der Begründung und Berathung des Gesetzentwurfes klar ausgesprochenen Absichten näher dahin zu bestimmen, daß das Geschäft ein reines Spekulationsgeschäft darstellen, also die spekulative Absicht der Gewinnerzielung durch spätere Veräußerung die einzig maßgebende Ursache für den Erwerb gewesen sein muß. Wenn aber die ernstliche Absicht einer Vermögensanlage, sei es auch einer vortheilhaften, vorhanden war, wenn es sich insbesondere um den Erwerb behufs eigener Nutzung oder Benutzung handelte, und dabei etwa auch zugleich an die Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit einer späteren Werthsteigerung des Erworbenen gedacht wurde, dann ist selbst im Falle einer später thatsächlich eingetretenen und realisirten Wertherhöhung die Annahme eines steuerpflichtigen Spekulationsgewinnes ausgeschlossen."

keit eröffnet ist, durch Verneinung spekulativer Absicht bei gewinnreichen und durch Bejahung bei verlustbringenden Spekulationen die Höhe der Besteuerung zum Nachtheile des Staates zu beeinflussen. So würden z. B. die Deutschen Kapitalisten die jüngsten starken Kursverluste an börsengängigen Werthen dazu benutzen können, um sich in weitem Umfange der Besteuerung ganz zu entziehen. Das wären die nicht bedachten Folgen einer künstlichen Ausdehnung der Einkommensbesteuerung auf ein dem Einkommensbegriffe fremdes Gebiet.

§ 62.

A. Als Ertrag der Quellen des Geldkapitales erscheint die in der maßgebenden Frist entstandene Frucht der einzelnen Kapitalanlage. Hat der Gläubiger aus Liberalität, Nachlässigkeit u. s. w. die Hebung unterlassen, so muß er sich dennoch den Ertrag als Einkommen anrechnen; nicht aber, soweit die Hebung durch rechtliche oder thatsächliche Hindernisse ausgeschlossen war.

Die Verpflichtung des Gläubigers zur Kapitalisirung der Zinsen u. s. w. steht der Anrechnung als Einkommen nicht entgegen. Deshalb stellen auch insbesondere die Zinsen der bei den Landschaften angesammelten Amortisationsfonds für den Gläubiger des Guthabens (den Pfandbriefschuldner), obwohl er in der Verfügung darüber beschränkt ist und die Zinsen, so lange und so weit die Abhebung unterbleibt, verabredetermaßen dem Kapital zuwachsen, steuerpflichtiges Einkommen dar[1]).

B. An Betriebskosten entstehen im Bereiche der Quellen des Geldkapitales regelmäßig nur Verwaltungskosten, z. B. Depotgebühren der Reichsbank[2]), Versicherungskosten gegen Auslosung[3]), u. s. w.

Bei der Quelle des Kuxbesitzes erscheinen die Zubußen ohne Rücksicht auf den Zweck, für den sie von der Gewerkschaft ausgeschrieben werden, als Instandhaltungskosten. Denn für den Gewerken ist der gewerkschaftliche Antheil (der Kux) die Quelle und die Zubuße dient für ihn an erster Stelle zur Erhaltung des Ertrages dieser Quelle, welche nach der gewerkschaftlichen Verfassung beim Unterbleiben der Zubußenzahlung eingehen würde. Eine Vergrößerung oder Erweiterung seiner Quelle, des Kuxes, steht für den Gewerken nicht in Frage. Denn da die Gewerkschaft volle Selbständigkeit hat und der Gewerke

[1]) Vergl. z. B. E. in St. I. 181; VI. 133; VIII. 35.
[2]) E. in St. IV. 11.
[3]) E. in St. IX. 46.

selbst nicht Betriebsinhaber ist, so kann die Zubuße, selbst wenn sie zur Erweiterung des Betriebes oder zu sonstigen Verbesserungen bestimmt ist, nur eine Verwendung zur Verbesserung oder Vermehrung des Vermögens der Gewerkschaft oder zu Geschäftserweiterungen der letzteren bilden. Dagegen erscheint die Zubuße niemals als eine Verwendung zur Verbesserung oder Vermehrung des Vermögens des Gewerken oder zur Erweiterung seiner Quelle oder zu Kapitalanlagen oder Kapitalabtragungen. Seine Quelle — der gewerkschaftliche Antheil — erfährt durch die Zubuße weder eine Erweiterung noch eine Verbesserung, sondern wird lediglich in ihrem bisherigen Zustande erhalten.

Kursveränderungen von Werthpapieren u. s. w. betreffen das Vermögen; ebensowenig wie Kurssteigerungen den Ertrag erhöhen, bewirken Kursverluste des Kapitalisten eine Minderung des Ertrages (§ 57 A 1).

C. Abschreibungen werden bei den Quellen des Geldkapitales nur für den Kuxbesitz gestattet sein. Hier geht die Quelle — der gewerkschaftliche Antheil am Bergwerk — mit der völligen Erschöpfung des Bergwerkes durch Aufzehrung der Substanz nothwendig zu Grunde. Nicht anders, wie die Mietheinnahmen aus einem Gebäude zugleich einen der qualitativen Substanzverschlechterung entsprechenden Werth enthalten, der durch die Abschreibung vom Rohertrage ausgesondert werden soll, umfaßt die Ausbeute des Gewerken zugleich auch einen der quantitativen Substanzverringerung des Bergwerkes und hiermit seines Antheiles am Bergwerke entsprechenden Werth, der die gleiche wirthschaftliche Berücksichtigung der Abschreibung erfordert.

η) Der Grundbesitz.

aa. Allgemeines.

§ 63.

Der dem eigenen Gewerbebetriebe dienende Grundbesitz gehört zur Quelle des Gewerbebetriebes. Ebenso scheiden aus den Quellen des Grundbesitzes aus die in den Quellen der reinen Arbeitsthätigkeit verwendeten Theile von Grundstücken und Gebäuden, wie die Büroräume eines Rechtsanwaltes, die Warte- und Sprechzimmer eines Arztes, das Atelier eines Künstlers im eigenen Hause u. s. w.

Dem Eigenthümer steht der Nießbraucher von Grundstücken, der Fideikommißinhaber u. s. w. hinsichtlich der Einnahmen gleich, während sich hier die Betriebskosten nach den bestehenden besonderen Rechts-

verhältnissen richten und Abschreibungen nur dem Eigenthümer der Gegenstände gestattet sind (§ 55).

Den Rohertrag bilden die thatsächlich gezogenen Nutzungen der Quelle,und ihres Zubehöres einschließlich der entstandenen Forderungsrechte (§ 52). Die Betriebskosten werden überall nach dem thatsächlichen Zustande beurtheilt (§§ 53, 54). Hinsichtlich der Abschreibungen gelten die allgemeinen Grundsätze (§§ 55, 56).

Die Quellen des Grundbesitzes zerfallen in:

1. Hausbesitz mit der Nutzung durch Vermiethung oder Selbstbewohnung;
2. Landbesitz mit der Nutzung durch Verpachtung;
3. Landbesitz mit der Nutzung durch Selbstbewirthschaftung:
   a) Landwirthschaft,
   b) Forstwirthschaft.

Die einzelne Quelle ist überall der Grundbesitz in der durch die Art der Verwendung zur Ertragserzielung bedingten wirthschaftlichen Einheit.

bb. Hausbesitz.

§ 64.

Zur Quelle des Hausbesitzes gehören nur diejenigen Gebäude, welche selbständig für sich durch Vermiethung oder Selbstbewohnung genutzt werden. Gebäude, welche Bestandtheile landwirthschaftlicher Besitzungen sind oder dem eigenen Gewerbebetriebe dienen, kommen als Quelle des Hausbesitzes nur soweit in Betracht, als sie den Gegenstand besonderer Vermiethung bilden oder von dem Nutzungsberechtigten selbst bewohnt werden. Der Pächter einer landwirthschaftlichen Besitzung muß den unter den Betriebskosten zu verrechnenden Pachtzins um den Werth der mitverpachteten Wohnung kürzen[1]); unrichtig ist es, ihm diesen Werth gleich dem Besitzer als Ertrag aus der Quelle des Hausbesitzes anzurechnen[2]).

Selbstbewohnung des eigenen Hauses durch den Eigenthümer oder sonstigen Nutzungsberechtigten ist als Naturalnutzung der Quelle (§ 42) der Nutzung durch Vermiethung gleich zu achten, so daß der Miethwerth der Wohnung im eigenen Hause (Wohnungswerth) als quellenmäßiger Rohertrag erscheint. Hierbei handelt es sich aber stets

[1]) § 166 Abs. 2 Oe.P.G.
[2]) § 13 Abs. 5 P.E.G.

nur um die zur Befriedigung des Wohnungsbedürfnisses des Nutzungsberechtigten und seiner Familie nebst persönlicher Bedienung thatsächlich benutzten Gebäudetheile, so daß diejenigen Theile ausscheiden, welche anderen, z. B. landwirthschaftlichen oder gewerblichen, Zwecken dienen, oder unbenutzt bleiben.

Ein auf rechtlicher Verpflichtung des Eigenthümers u. s. w. beruhendes Recht auf freie Wohnung gehört zu den Quellen der Arbeitsthätigkeit oder der Hebungsrechte.

Nutzung eines eigenen oder gemietheten Hauses oder Haustheiles durch Vermiethung möblirter Wohnungen ist regelmäßig gewerblicher Art (Beherbergungsgewerbe); ebenso die zum Zwecke der Gewinnerzielung unternommene Nutzung gemietheter Häuser durch Untervermiethung.

Jedes selbständige Haus mit seinem Zubehör (Nebengebäude, Hofraum, Hausgarten) bildet, wenn es auch in einzelnen Theilen vermiethet oder zugleich zur Vermiethung und Selbstbewohnung benutzt wird, als Ganzes eine Quelle für sich. Denn nur das Haus als Ganzes, nicht der als Einzelwohnung benutzte Theil hat wirthschaftliche Selbständigkeit, der Miethvertrag bestimmt nur das Rechtsverhältniß, kann aber niemals selbst die Quelle bilden.

Zur Ertragserzielung durch Obst-, Gemüsebau u. s. w. dienende Hausgärten sind, wenn sie dem Miether überlassen sind, als dessen besondere Quelle (§ 59 Nr. 2), sonst als Zubehör des Hauses zu behandeln. Bloß zur Annehmlichkeit der Miether dienende Schmuck-, Garten-, Parkanlagen beeinflussen die Höhe der Miethen, so daß die dem Vermiether zur Last fallenden Unterhaltungskosten als seine Betriebskosten erscheinen. Unterhält der Hauseigenthümer für das von ihm selbst bewohnte Haus derartige Anlagen, so würde mit der Behandlung als Zubehör des Hauses den Unterhaltungskosten die Eigenschaft der Betriebskosten beigelegt werden müssen; denn wenn auf der einen Seite die Steigerung des Wohnungswerthes infolge dieser Anlagen beim Rohertrage berücksichtigt wird, so kann auf der anderen Seite den Unterhaltungskosten die Eigenschaft als Gewinnungskosten nicht abgesprochen werden. Richtiger wird es sein, die lediglich zur Annehmlichkeit des Eigenthümers dienenden Anlagen überhaupt nicht als Zubehör des Hauses, sondern als selbständige, der Eigenschaft von Ertragsquellen entbehrende Vermögensstücke zu behandeln, also nur den reinen, ohne Berücksichtigung der Anlagen zutreffenden Wohnungswerth anzurechnen und die Unterhaltungskosten als nicht mit einer Quelle verbundene Aufwendungen unberücksichtigt zu lassen.

cc. Landbesitz.

αα) Allgemeines.

§ 65.

Der Landbesitz als Quelle umfaßt den gesammten Grundbesitz (§ 63) mit Ausschluß des eine besondere Quelle bildenden Hausbesitzes (§ 64) und wird entweder durch Verpachtung oder durch Selbstbewirthschaftung genutzt.

A. Beim verpachteten Landbesitze erscheint als Quelle des Verpächters jede den Gegenstand besonderer Verpachtung bildende Landfläche mit allem Zubehör als Ganzes, ohne Rücksicht auf die Art der Verwendung oder Nutzung durch den Pächter. Rohertrag und Betriebskosten regeln sich nach den Pachtbedingungen, im Uebrigen nach den allgemeinen Grundsätzen (§§ 52 ff.). Soweit Abschreibungen zulässig sind (§§ 55, 56), dürfen sie nur für den Eigenthümer erfolgen.

B. Bei der Selbstbewirthschaftung kann zwischen eigenem und fremdem Lande nicht unterschieden werden. Insbesondere bildet auch für den Pächter das von ihm gepachtete und bewirthschaftete Land (Pachtung) die Quelle; auch hier bestimmt der Pachtvertrag nur das Rechtsverhältniß, ohne selbst Quelle zu sein. Ueberdies wäre es auch bei gleichzeitiger und einheitlicher Bewirthschaftung von eigenem und gepachtetem Lande nicht möglich, zwischen beiden eine Unterscheidung hinsichtlich der Quelle zu treffen. Daß das verpachtete Land zugleich für den Verpächter und für den Pächter die Quelle bildet, kann nicht befremden, da beide sich gewissermaßen den Landertrag theilen; der Verpächter bezieht die darin enthaltene Grund-, vielleicht auch Kapitalrente, der Pächter den übrigen, auf Kapital und Arbeit entfallenden Theil.

Für den Pächter entstehen in dem Pachtzinse besondere Gewinnungskosten; die Unterhaltungskosten bestimmen sich nach den Pachtbedingungen; zu Abschreibungen auf Gebäude ist er nicht berechtigt.

C. Die Selbstbewirthschaftung erstreckt sich auf die Erzielung natürlicher Früchte jeglicher Art — Bodenfrüchte, Thiere, Bodensubstanzfrüchte —, soweit sich die Gewinnung nicht als Gewerbebetrieb darstellt. Unter dieser Voraussetzung umfaßt sie im Einzelnen: Garten-, Obst- und Weinbau, Land- und Forstwirthschaft, Vieh- und Fischzucht; ferner die Jagd auf eigenen oder gepachteten Grundstücken (im Gegensatze zur Pachtung eines Jagdgebietes behufs Ausübung der Jagd), soweit sie nicht als bloße Liebhaberei ausgeübt wird (§ 57 B 2 c); endlich die Ausbeutung der Bodensubstanz.

Als Quelle erscheint der Landbesitz in der aus dem Zwecke und der Art der Bewirthschaftung sich ergebenden wirthschaftlichen Einheit, also das einzelne, selbständig für sich als Ganzes bewirthschaftete Gut, Grundstück u. s. w., wobei die Hauptsache den Ausschlag giebt. Hiernach entscheidet sich, was bloßer Nebenzweig und was selbständige Quelle ist. So bilden z. B. die zu einer landwirthschaftlichen Besitzung gehörigen und zusammen mit dieser bewirthschafteten Holzungen einen Bestandtheil der ganzen, als einheitliche Quelle erscheinenden Besitzung, während die selbständig, ohne Zusammenhang mit der Landwirthschaft bewirthschafteten Forsten Quellen für sich darstellen. Aehnlich verhält es sich mit den zur Fischzucht und zum Fischfange dienenden Teichen und Seen.

Die Ausbeutung der Bodensubstanz ist, wenn sie im Zusammenhange mit der Landwirthschaft und hauptsächlich für deren Zwecke betrieben wird, ein Nebenzweig, sonst ein gewerblicher Betrieb.

Ebenso sind die s. g. landwirthschaftlichen Nebenbetriebe — Ziegeleien, Mühlen, Brennereien u. s. w. —, wenn sie in der Hauptsache den Zwecken des eigenen land- oder forstwirthschaftlichen Betriebes dienen, Nebenzweige der Landwirthschaft, sonst Gewerbebetriebe.

Die entgeltliche Verleihung landwirthschaftlicher Zugkräfte, Lohnfuhren mit den landwirthschaftlichen Gespannen und dergl. bilden regelmäßig Nebenzweige der Landwirthschaft.

Die Land- und die Forstwirthschaft bedürfen gesonderter Betrachtung.

ββ) Landwirthschaft.

§ 66.

Der Grund und Boden giebt für sich allein noch keinen Ertrag; vielmehr bedarf es hierfür einerseits der Ausstattung mit dauernden Anlagen, andererseits der Aufwendung von Kapital und Arbeit.

Die dauernden Anlagen bestehen theils in den mit dem Grund und Boden fest verbundenen Gebäuden und baulichen, technischen u. s. w. Einrichtungen — Einfriedigungs-, Ent- und Bewässerungs-, Drainageanlagen u. s. w. —, theils in dem beweglichen Zubehör, dem lebenden und dem todten (Maschinen und Betriebsgeräthschaften) Inventar. Diese dauernden Anlagen ergänzen die Quelle als Mittel der Ertragserzielung. Zum Ertrage selbst haben sie nur insoweit Beziehung, als aus dem Rohertrage die Aufwendungen für ihre Erhaltung bestritten und die Beträge der aus natürlichen Ursachen und aus dem bestimmung-

mäßigen Gebrauche entstandenen Werthverminderung ausgesondert werden müssen. Im Uebrigen berühren alle Werthveränderungen der Quelle und ihrer Anlagen das Vermögen, nicht den Ertrag. Hier finden überall die allgemeinen Grundsätze Anwendung (§§ 53 ff.).

Einen ganz anderen Charakter hat das *Betriebskapital* des Landwirthes, welches außer den baaren Geldmitteln die Früchte des lebenden Inventars, die Wirthschaftsvorräthe sowie die ausstehenden Forderungen und Schulden des *laufenden* Betriebes umfaßt. Alle diese Bestandtheile sind der fortwährenden Veränderung im Laufe des Wirthschaftsjahres unterworfen. Der Unterschied in den Summen der Werthe am Schlusse und der Werthe beim Beginne des Wirthschaftsjahres unter Zurechnung der im Laufe des Jahres aus den Beständen für den *persönlichen* Verbrauch entnommenen baaren Geldmittel und Naturalien (§ 42) ergiebt den Rohertrag. Alle im Laufe des Jahres eingetretenen Veränderungen in den Bestandtheilen des Betriebskapitales und in ihren Werthen berühren also nur den Ertrag.

Zum Zwecke der Ertragsermittelung müssen demnach zunächst die Werthe der am Jahresschlusse vorhandenen Wirthschaftsvorräthe mit den entsprechenden Werthen beim Beginne des Jahres verglichen werden; ein Mehrbetrag steigert, ein Minderbetrag verringert den Gewinn.

Eine Doppelstellung nimmt im landwirthschaftlichen Betriebe das *lebende Inventar* ein.

Ein gewisser Stamm von Thieren — Arbeits- und Nutzvieh — gehört als ein für die Fortführung des Betriebes nothwendiger Bestandtheil zu den dauernden Anlagen der Quelle, während je nach der Individualität des Betriebes die Fruchterzeugnisse theils zur Ergänzung des Stammes durch Aufzucht, theils zur unmittelbaren Verwerthung durch Veräußerung oder Selbstverbrauch dienen. Nur die aus dieser Verwerthung fließenden Gewinne gehören zum quellenmäßigen Ertrage und hierbei müssen noch die in der Wirthschaft selbst — nicht für die persönlichen Bedürfnisse des Landwirthes und seiner Familie — verbrauchten Theile ausgesondert werden.

Alle hierauf bezüglichen Vorgänge lassen sich mit Zuverlässigkeit nur mittelst einer genauen, der kaufmännischen gleichwerthigen Darstellungsweise — Buchführung, jährliche Inventur und Bilanz — im Einzelnen verfolgen. Beim Bestehen einer solchen unterliegt die Benutzung der buchmäßigen Ergebnisse für die Ertragsermittelung nicht den geringsten Bedenken. Nach Erreichung dieses Zieles sollte sogar

mit Nachdruck gestrebt werden. Die Produktionsthätigkeit des Landwirthes unterscheidet sich von der gewerblichen Produktion im Wesentlichen nur dadurch, daß der Landwirth regelmäßig in erheblichem Umfange auch für den eigenen Verbrauch produzirt, so daß er den hieraus fließenden Gewinn dem Ertrage zurechnen muß (§§ 42, 43). Es ist auch selbstverständlich, daß kaufmännische Gebräuche gegenüber dem Landwirthe keine Geltung haben können. Dafür sind die auf landwirthschaftlichem Gebiete gewonnenen Erfahrungen maßgebend. Das sind aber auch die einzigen wesentlichen Unterschiede, denen Rechnung getragen werden muß.

Leider hat sich eine einheitliche und einwandfreie Methode der landwirthschaftlichen Buchführung noch nicht entwickelt, und selbst wenn dies der Fall wäre, so würde doch die überwiegende Mehrzahl der bäuerlichen Landwirthe zu ihrer Anwendung schwerlich im Stande sein.

Soweit es aber an einer zuverlässigen Buchführung fehlt, können für das lebende Inventar Abschreibungen nicht zugelassen werden. Dagegen sind die Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen als Betriebskosten zu verrechnen. Erfolgt die Ersatzbeschaffung durch eigene Aufzucht, also unter Verwendung der eigenen Erzeugnisse zu diesem Zwecke, so entstehen überhaupt keine besonderen Kosten.

γγ) Forstwirthschaft.

§ 67.

Ueber den Ertrag aus *Holzungen* (Forsten, Waldungen und Holzbeständen jeglicher Art) bestehen, da die aus der Quelle des Grund und Bodens gewonnenen Früchte (das geschlagene Holz) ein Ergebniß langer Zeiträume sind, erhebliche Zweifel sowohl wegen des *Zeitpunktes* der Entstehung (das Wirthschaftsjahr, dem das aus der Holznutzung fließende Einkommen angehört), als auch wegen des *Umfanges*. Zunächst ist die Auffassung, daß der nach dem *landesüblichen Wirthschaftsplane* sich ergebende Jahresertrag *ohne Rücksicht auf die thatsächliche* Holzgewinnung maßgebend sei, unhaltbar, da stets nur das Ergebniß des *thatsächlichen* Abtriebes, nicht aber der Ertrag, der durch den planmäßigen Abtrieb hätte erzielt werden *können*, maßgebend sein darf.

Ebensowenig kann unterschieden werden zwischen der *Besitzzeit des gegenwärtigen Eigenthümers* und *der früheren Zeit*, so daß der Holzabtrieb nur soweit, als er den Zuwachs an haubarem Holze aus der Besitzzeit des gegenwärtigen Eigenthümers betrifft, als sein

Ertrag anzusehen, dagegen der Erlös für den schon früher vorhandenen hiebreifen Bestand auszusondern wäre; denn wenn durch den bloßen Zuwachs des aufstehenden Holzes für sich allein, ohne den Abtrieb, kein Ertrag entstehen kann, so muß auch im Zeitpunkte der wirklichen Gewinnung des haubaren Holzwuchses der gesammte Abtrieb in vollem Umfange Ertrag liefern.

Unhaltbar ist endlich auch die Unterscheidung zwischen regelmäßigen, d. h. allen eine Verminderung des Holzbestandkapitales nicht bewirkenden, und außergewöhnlichen, d. h. den mit einer Verminderung des Holzbestandkapitales verbundenen Abtrieben, so daß nur die Ergebnisse der regelmäßigen, nicht aber die der außergewöhnlichen Abtriebe zu berücksichtigen wären.

Diese Unterscheidung beruht auf den irrthümlichen Voraussetzungen, daß das Holzkapital die Ertragsquelle und daß dieser forstwirthschaftliche Begriff auf jede Art von Holzungen, ganz ohne Rücksicht auf die thatsächliche Bewirthschaftung, gleichmäßig anwendbar sei.

Im gesammten Bereiche des Landbesitzes ist die Ertragsquelle überall der Grund und Boden in seiner bestimmungmäßigen Verwendung, bei der Forstwirthschaft also der forstwirthschaftlich benutzte Grund und Boden, die Holzung, und zwar entweder in Verbindung mit einem landwirthschaftlichen Gute oder für sich allein.

Bei allen im Zusammenhange mit landwirthschaftlichen Betrieben bewirthschafteten Holzungen bildet die gesammte landwirthschaftliche Besitzung eine wirthschaftliche Einheit und deshalb auch die einheitliche Quelle, innerhalb derer der forstwirthschaftliche Betrieb nur als Nebenzweig erscheint (§ 65). Ebensowenig wie es zulässig sein würde, den landwirthschaftlichen Viehbestand als besondere Quelle zu behandeln und hier den Begriff des Viehkapitales anzuwenden, kann bei landwirthschaftlichen Holzungen von der besonderen Quelle des Holzkapitales die Rede sein. Ein Holzkapital als besondere Quelle könnte also höchstens bei den völlig selbständig, d. h. ohne Zusammenhang mit landwirthschaftlichen Betrieben, bewirthschafteten Holzungen angenommen werden. Daß hier die Holzungen eine selbständige Quelle bilden, ist nicht zu bezweifeln. Ob es aber wirthschaftlich nothwendig und mit dem Einkommensbegriffe vereinbar sein würde, bei derartigen Holzungen das Holzkapital als Quelle zu behandeln, hängt davon ab, ob dieser forstwirthschaftliche Begriff überhaupt steuerlich anwendbar ist.

Der Begriff des Holzkapitales beruht auf der wirthschaftlichen Anforderung, mittelst einer regelmäßigen Bewirthschaftung den Abtrieb durch den Nachwuchs zu ersetzen, so daß der den forstwirthschaftlichen Grundsätzen entsprechende Bestand stets erhalten bleibt. Bei einer solchen, nach einem dauernd feststehenden und auch thatsächlich innegehaltenen Betriebsplane oder wenigstens nach bestimmt erkennbaren und auch thatsächlich beobachteten forstwirthschaftlichen Grundsätzen geführten Bewirthschaftung ist die Frage, ob die Holzung oder das Holzkapital die Quelle bildet, völlig gegenstandlos; denn es handelt sich alsdann stets um einen regelmäßigen Abtrieb, der in jedem Falle Ertrag bildet. Die Frage gewinnt erst Bedeutung, wenn ein Betriebsplan nicht besteht oder thatsächlich nicht innegehalten wird.

Bei allen, hinsichtlich des Nutzungsrechtes nicht eingeschränkten Privatwaldungen steht die Art der Bewirthschaftung im freien Belieben des Besitzers. Lediglich von ihm hängt es ab, wie er die Holzung behandeln und nutzen, ob er die Bäume überständig werden, oder bis zu welchem Grade der Reife er sie wachsen lassen, ob er Nutzholz, Brennholz, Grubenholz u. s. w. erzielen, ob er den ganzen Holzbestand auf einmal oder in verschiedenen Schlägen abtreiben will u. s. w.; er kann auch jederzeit von der einmal gewählten Bewirthschaftungsweise abweichen und zu einer anderen übergehen. Die kleineren Waldungen pflegen auch mehr nach Rücksichten des Bedürfnisses und der Gelegenheit, als nach festen Plänen bewirthschaftet zu werden und die etwa bestehenden Betriebspläne sind rein subjektiv. Es läßt sich wohl nach forstwirthschaftlichen Grundsätzen und nach wirthschaftlichen Rücksichten mancherlei Art bestimmen, welche Bewirthschaftungsweise und welcher Betriebsplan für eine bestimmte Holzung am zweckmäßigsten sein würde. Dagegen läßt sich ohne Rücksicht auf den Willen des Besitzers und auf die von ihm verfolgten Zwecke überhaupt nicht feststellen, welche Bewirthschaftungsweise und welcher Betriebsplan nothwendig sei. Nach objektiven Rücksichten aufgestellte Betriebspläne giebt es für Privatwaldungen nicht. Hiermit schwindet aber auch die Möglichkeit der Anwendung des Holzkapitalbegriffes. Denn es läßt sich niemals feststellen, welches Holzkapital maßgebend ist, ob es z. B. dasjenige Holzkapital sein soll, welches für die Erzielung von Nutzholz, oder von Brennholz, oder von Grubenholz u. s. w. nothwendig sein würde. Sachverständige würden zwar wohl nach einem gegenwärtig bestehenden Betriebsplane begutachten können, welches Holzkapital nothwendig wäre, und welcher Abtrieb demgemäß

einen Eingriff in das Holzkapital darstellen würde oder nicht. Wenn aber ein fester Betriebsplan überhaupt nicht erkennbar wäre, so würde ihnen jeder Anhalt für die Bestimmung eines Holzkapitales fehlen, und sie könnten sich nur dahin äußern, daß *unter Voraussetzung dieses oder jenes Betriebsplanes* die Annahme eines bestimmten Holzkapitales gerechtfertigt und demgemäß ein Abtrieb als ein Eingriff in das Holzkapital zu erachten sei oder nicht. Solche rein subjektive und mehr oder weniger willkürliche Voraussetzungen eines Dritten können nicht maßgebend sein. Der Besitzer, welcher ohne Aufstellung oder Innehaltung eines festen Planes wirthschaftet, vielmehr seine Holzungen nach Gelegenheit und Belieben nutzt, giebt deutlich zu erkennen, daß für ihn der Begriff des Holzkapitales nicht maßgebend ist. Wollte man dennoch einen Bewirthschaftungsplan künstlich oder willkürlich aufstellen und hiernach die Steuerbarkeit bestimmen, so würde man — entgegen den sonst allgemein angewandten Grundsätzen — den *thatsächlichen* Zustand unberücksichtigt lassen.

Die Unhaltbarkeit der steuerlichen Anwendung des Holzkapitalbegriffes zeigt sich am deutlichsten in denjenigen, namentlich in den Gegenden des Bergbaues häufig vorkommenden Fällen, wo der Abtrieb der gesammten Bestände an Kiefern u. s. w. zur Verwendung als Grubenholz die einträglichste und deshalb übliche Art der Bewirthschaftung bildet. Ein solcher einmaliger Gesammtabtrieb erscheint nicht bloß als Verminderung, sondern sogar als Vernichtung des Holzkapitales und würde nach jener Auffassung keinen steuerpflichtigen Ertrag ergeben, wenn nach sachverständigem Gutachten ein Bewirthschaftungsplan unterstellt werden müßte, wonach das abgetriebene Holz noch nicht die volle Reife erlangt hätte. Nicht anders liegt die Sache überall dort, wo der Waldbesitzer aus irgend welchen Rücksichten den gesammten Holzbestand seiner Waldungen oder größerer Theile mit einem Male abtreibt oder zum Abtreiben verkauft.

Ueberhaupt würde mit der steuerlichen Anwendung des forstwirthschaftlichen Holzkapitalbegriffes die Entstehung eines steuerpflichtigen Ertrages mehr oder weniger vom Belieben des Besitzers abhängig gemacht, ja bei geschicktem Verfahren ganz in Frage gestellt sein.

Zu einer überall folgerichtigen Lösung der Frage kann man nur gelangen, wenn man das Holz mit dem Zeitpunkte der Trennung vom Grund und Boden in jeder Beziehung als *Frucht* behandelt. Im Allgemeinen gehören alle Erzeugnisse des Grund und Bodens nach *rechtlicher* Auffassung bis zum Zeitpunkte der Abtrennung zur Substanz

und erlangen erst mit der Abtrennung die Eigenschaft der Frucht. In wirthschaftlichem wie in steuerlichem Sinne gilt dasselbe. Die aufstehende Ernte bildet noch keinen Ertrag; erst mit der Aberntung ist die Möglichkeit der Ertragserzielung aus der gewonnenen Frucht gegeben. Nicht anders ist es beim Holze; das aufstehende Holz gehört zur Substanz des Grund und Bodens und erst mit der Trennung kann Fruchtertrag gewonnen werden. Wenn ein Gut mit der aufstehenden Ernte verkauft wird, so gehört die geerntete Frucht zu dem durch die eigene Bewirthschaftung des Käufers erzielten Ertrage. Weshalb dies bei Holzungen anders sein sollte, ist nicht zu erkennen. Wenn der Besitzer das Holz vom Boden trennt, eignet er sich die Frucht an und muß sich den hieraus erwachsenden Gewinn als Ertrag anrechnen lassen; welche Abzüge er zu machen berechtigt ist, erscheint als eine hiervon unabhängige Frage.

Der Begriff der Reife kommt hier beim Holze so wenig wie bei anderen Bodenerzeugnissen in Betracht. Der Besitzer gewinnt und nutzt die Erzeugnisse des Bodens nach freiem Belieben. Der Gärtner kann die aus Samen gezogenen oder sonst gewonnenen Pflanzen in jungem Zustande als Pflänzlinge (Blumen, Gemüse, Stauden, Sträucher, junge Bäume u. s. w.) verkaufen, oder weiter reifen lassen, um sie in fertigem Zustande oder um die davon gewonnenen Erzeugnisse an Schnittblumen, Beeren, Obst, Samen u. s. w. zu verwerthen. Der Bauer kann das Getreide vor der Reife schneiden und als Viehfutter verwenden, die Futterkräuter in jedem beliebigen Zustande nutzen, sei es zur Fütterung, zur Samenerzeugung, zur Düngung u. s. w. Ebenso können die Erzeugnisse der Holzungen, wenn der Besitzer nicht etwa in der Nutzung rechtlich beschränkt ist, in jedem beliebigen Zustande verwerthet werden. Ob und inwieweit in allen diesen Fällen verständig und zweckmäßig verfahren wird, ist für den lediglich nach den thatsächlichen Zuständen zu beurtheilenden Ertrag gleichgültig. Hiernach ist die forstwirthschaftliche Vorstellung, daß bei unregelmäßigem oder aussetzendem Betriebe ein der früheren Aufsparung entsprechend verstärkter Abtrieb stattfinde, für den wirthschaftlichen und steuerlichen Ertragsbegriff nicht zu verwerthen. Vielmehr sind die Holzabtriebe ohne Rücksicht auf etwaiges unwirthschaftliches Verfahren des Besitzers ganz nach den allgemeinen Grundsätzen der Ertragserzielung durch Fruchtgewinnung zu behandeln.

Mit der thatsächlichen Aneignung der Frucht[1]), also mit dem

[1]) Nach § 163 Oe.P.G. ist der aus forstwirthschaftlichen Betrieben that-

Abtriebe ohne Rücksicht auf Hiebreife für irgend welche Zwecke, beginnt die Gewinnung des Rohertrages. Nur eine, durch ein außergewöhnliches Naturereigniß (Schnee-, Windbruch, Raupenfraß, Holzfäule) dem Waldbesitzer aufgezwungene Abholzung liegt außerhalb des Rahmens einer Bewirthschaftung der Quelle, schließt also die Absicht und den Erfolg einer Ertragserzielung aus.

Wenn die Anrechnung des Ertrages sich nach der thatsächlichen Fruchtgewinnung, dem Holzabtriebe, richtet, so müssen folgerichtiger Weise auch die sämmtlichen Aufforstungskosten sich für den ausführenden Besitzer als Betriebskosten darstellen.

9) Gewerbebetrieb.

§ 68.

Die Quelle des gewerblichen Ertrages ist jeder einzelne für sich bestehende Gewerbebetrieb (gewerbliche Unternehmung), d. h. die je für sich selbständig, mit Anwendung von Kapital und je nach den Umständen auch von Grundbesitz, ausgeübte Thätigkeit zur Erzielung von Gewinn durch Betheiligung am allgemeinen wirthschaftlichen Verkehre in einer bestimmten, sich auch äußerlich als Beruf kennzeichnenden Richtung (§ 59 Nr. 3).

Mag eine gewerbliche Thätigkeit von einer Person allein oder zusammen mit anderen Personen, also in irgend einer Gesellschaftsform, ausgeübt werden, als Quelle erscheint stets die gewerbliche Unternehmung. Auch wenn mehrere Personen zusammen die Inhaber des Betriebes sind, so ist doch für Jeden von ihnen der gemeinschaftliche Betrieb, nicht etwa das Antheilsrecht des Einzelnen, die Quelle; denn die neuen Güter entstehen nur aus dem Betriebe als Gesammtheit, während sich nach dem Antheilsrechte lediglich die Betheiligung der einzelnen Mitinhaber an dem Genusse der erzeugten Güter bestimmt. Dies gilt insbesondere für die offene Handelsgesellschaft, die einfache Kommanditgesellschaft, die eingetragenen Genossenschaften mit unbeschränkter oder mit beschränkter Haftpflicht und die Rhederei, im Gegensatze zu den völlig selbständigen Erwerbgesellschaften, deren Mitglieder überhaupt nicht als Betriebsinhaber und deshalb nicht als Gewerbetreibende erscheinen (§ 60).

---

sächlich gewonnene Ertrag als Einkommen anzusehen. In Preußen hat sich die Rechtsprechung von der Anwendung des Holzkapitalbegriffes auf das steuerliche Gebiet noch nicht ganz befreien können (U. der vereinigten Steuersenate des O.V.G. vom 2. Mai 1899 — E. in St. VIII. 50 ff.).

Ist eine Person Alleininhaber mehrerer selbständiger Betriebe oder Mitinhaber mehrerer gemeinschaftlicher Betriebe oder beides zugleich, so hat sie eine entsprechende Anzahl mehrerer selbständiger Quellen. Dagegen bilden die von einer Person allein, wenn auch in verschiedenen wirthschaftlichen Richtungen, so doch ungetrennt von einander ausgeübten Betriebe ein einziges gewerbliches Unternehmen und deshalb eine einheitliche Quelle. So finden sich besonders in kleineren Ortschaften und auf dem flachen Lande häufig verschiedene Betriebe, wie Krämerei, Bäckerei, Müllerei, Fleischerei, Schankwirthschaft u. s. w., in einer Person vereinigt, und es erscheint hier als eine von den begleitenden Umständen abhängige Thatfrage, ob Einheit oder Mehrheit von Quellen besteht.

§ 69.

Das gewerbliche Anlage- und Betriebskapital im kaufmännischen und wirthschaftlichen Sinne ist das gesammte, in dem einzelnen Betriebe werbende, d. h. zur Erzielung des gewerblichen Ertrages unter Mitwirkung von Arbeit thatsächlich verwendete oder bestimmte Vermögen. Es zerfällt in zwei ihrer Bedeutung nach völlig verschiedene Gruppen: die bestimmungmäßig dem Betriebe dauernd zu erhaltenden Bestandtheile (Anlage- oder stehendes Kapital), wie eigene gewerbliche Grundstücke, Gebäude und bauliche Anlagen, Maschinen, Betriebsutensilien, Geräthschaften und Werkzeuge, Wasser- und Zugkräfte, Patent-, Verlags- u. s. w. Rechte u. dergl.; weiter die bestimmungmäßig fortlaufend dem Verbrauche, dem Wechsel oder der Formveränderung dienenden Bestandtheile (Betriebs- oder umlaufendes Kapital), wie Vorräthe an fertigen Waaren, Roh- und Hülfsstoffen, an Heizungs-, Beleuchtungs- und Futtermitteln, Werthpapiere, Wechsel, baares Geld, Forderungen (Außenstände) und Schulden.

Die Gegenstände des Anlagekapitales gehören als dauernde Bestandtheile der Quelle nur zum quellenmäßigen Vermögen, während die Gegenstände des Betriebskapitales einzeln für sich ihrer Bestimmung nach nicht der Quelle erhalten bleiben, sondern im Gegentheile so rasch und so oft als möglich in andere Werthe umgesetzt werden sollen, um hierdurch Ertrag zu erzielen. Nur die Werthe, nicht aber die einzelnen Gegenstände des bereits vorhandenen Betriebskapitales kommen hier in Betracht, während sich in den erzielten Mehrwerthen der Ertrag darstellt (§ 70).

Hiernach berühren auch die nicht als unmittelbare Folge des Betriebes erscheinenden Aenderungen in den Werthen des Anlagekapitales nur das Vermögen. Dies gilt sowohl für den Verlust, als auch für den Zuwachs an Werthen des Anlagekapitales. Der Verlust darf als Minderung des Ertrages nur soweit in Betracht kommen, als die Vermögenssubstanz infolge der bestimmungmäßigen Verwendung der Anlagen im Betriebe eine Werthverminderung erfahren hat; dies geschieht mittelst der Abschreibungen (§§ 71, 72). Der Zuwachs muß dagegen bei Berechnung des Ertrages ganz unberücksichtigt bleiben.

Die Wertherhöhung der Anlagen, z. B. die Steigerung des Werthes von Betriebsgrundstücken infolge günstiger Entwickelung der Verkehrsverhältnisse, ist eine Folge zufälliger Ursachen, nicht des gewerblichen Betriebes. Wenn derartige Werthsteigerungen im Bereiche aller anderen Quellen — z. B. bei Kapitalanlagen infolge Steigens des Börsenkurses, bei Landgütern, Miethhäusern u. s. w. infolge zunehmender Nachfrage, günstiger Verkehrsentwickelung u. s. w. — nur das Vermögen, nicht aber den Ertrag beeinflussen, so ist ein Grund zu einer abweichenden Behandlung im Bereiche des Gewerbebetriebes nicht zu erkennen. Dasselbe gilt für Werthminderungen (Verluste) infolge ungünstiger Verkehrsentwickelung, Unglücksfälle u. s. w.

Der wirthschaftliche und steuerliche Ertragsbegriff wird durch die abweichenden handelsrechtlichen Grundsätze über die Darstellung des Gewinnes in den kaufmännischen Bilanzen nicht berührt. Der wirthschaftliche Ertrag und der handelsrechtliche, auf Grund der Inventur und Bilanz darzustellende Gewinn sind grundsätzlich verschieden.

Das Inventar ist ein Verzeichniß sämmtlicher Vermögensstücke und ihrer zeitigen wirklichen Werthe, sowie der Schulden. Die Bilanz ist der das „Verhältniß des Vermögens und der Schulden darstellende" Abschluß. Die Handelsbücher sollen die Lage des Vermögens vollständig ersehen lassen (§§ 38—40 H.G.B.). Die handelsrechtlichen Bilanzen befassen sich also überhaupt nicht mit den quellenmäßigen Einnahmen und Ausgaben im Sinne des wirthschaftlichen und steuerlichen Ertragsbegriffes, sondern sie haben nur die Aktiva und Passiva des Vermögens zum Gegenstande und bezwecken die zahlenmäßige Darstellung des Vermögenszustandes und des sich durch Vergleichuug mit dem Vermögenszustande beim Beginne des Geschäftsjahres ergebenden Vermögensgewinnes oder -verlustes. Jede handelsrechtliche Bilanz, mag sie auf doppelter oder auf einfacher

Buchführung beruhen, muß hiernach eine Vermögensbilanz sein. Die Vermögensbilanz ist die handelsrechtlich nothwendige Form, in welcher der Vermögensgewinn oder -verlust seinen materiellen Ausdruck findet.

Diese bilanzmäßige Darstellung des kaufmännischen Vermögens hat zunächst nur für das Handelsrecht Bedeutung. Hier ist sie das Mittel zur Erkennung der Zahlungsfähigkeit, wobei nur der Stand des Vermögens in Betracht kommt.

Sollte das Ergebniß der Vermögensbilanz durchweg den steuerlichen Ertrag darstellen, so würde die Einheit und Gleichmäßigkeit durchbrochen werden und die Besteuerung der Gewerbetreibenden nicht nach dem Ertrage, sondern nach dem Vermögenszuwachse erfolgen, also überhaupt keine Einkommen- sondern eine Vermögenszuwachssteuer sein. Wenn auch auf steuerlichem Gebiete der eigenthümlichen Natur des Gewerbebetriebes in sachlicher Hinsicht wie bezüglich der kaufmännischen Form der Gewinnermittelung in möglichst weitem Umfange Rechnung zu tragen ist, so darf dies doch nicht zu einer völligen Preisgebung des allgemeinen Einkommensbegriffes im Bereiche des Gewerbebetriebes führen. Der sich in den handelsrechtlichen Vermögensbilanzen darstellende Gewinn kann deshalb nur, soweit es mit dem allgemeinen Einkommensbegriffe vereinbar ist, als steuerlicher Ertrag gelten.

Hiernach müssen bei der Benutzung der kaufmännischen Bücher, Inventare und Bilanzen für die Ermittelung des gewerblichen Ertrages nicht nur die im Betriebsjahre eingetretenen Veränderungen in den Werthen des Anlagekapitales durch Zuwachs und Verlust, sondern auch alle das gewerbliche Vermögen überhaupt nicht berührenden Vorgänge aus den Bereichen anderer Quellen unberücksichtigt bleiben. Der Kaufmann muß zwar, um den handelsrechtlichen Zweck zu erreichen, in den Bilanzen sein gesammtes Vermögen darstellen; allein diejenigen Vermögenstheile, welche nicht zum gewerblichen Anlage- und Betriebskapitale gehören, lassen den gewerblichen Ertrag ganz unberührt, dürfen also bei der Ermittelung dieses Ertrages auch nicht berücksichtigt werden. Vielmehr sind, soweit es sich um Quellen nicht gewerblicher Art handelt, auch gegenüber dem Kaufmanne die für die einzelnen Quellen geltenden allgemeinen Regeln anzuwenden. So würde z. B. der Kaufmann, der neben den Werthpapieren seines gewerblichen Betriebskapitales noch besondere, nicht hierzu gehörige Werthpapiere besitzt, Kursveränderungen nur bei den ersteren, nicht aber bei den letzteren zu berücksichtigen haben.

§ 70.

Regelmäßig ist für den Gewerbebetrieb das Vorhandensein eines den Bedürfnissen des einzelnen Betriebes entsprechenden *Betriebskapitales* nicht nur die nothwendige Voraussetzung der Ertragserzielung, sondern auch ein die Höhe des Ertrages wesentlich bestimmender Faktor. Das Betriebskapital, d. h. das *umlaufende* oder *flüssige* Kapital im Gegensatze zu dem Anlagekapitale, ist seiner Bestimmung gemäß einem fortwährenden Umlaufe und stetigen Wechsel seiner Bestandtheile unterworfen. Es ist derartig mit dem Betriebe und seinen Ergebnissen verflochten, daß sich erst aus dem Abschlusse am Ende des Geschäftsjahres erkennen läßt, inwieweit es noch vorhanden und ein darüber hinausgehender Mehrbetrag an Geld und Geldeswerth erzielt ist. Nur dieser Mehrbetrag erscheint wirthschaftlich und steuerlich als gewerblicher Ertrag. Das beim Beginne des Jahres vorhandene *Betriebskapital* muß also aus den finanziellen Ergebnissen des Geschäftes in *voller Höhe ausgesondert werden*, bevor sich überhaupt ein Ertrag ergeben kann. Hierbei handelt es sich gar nicht um Vermehrung oder Verminderung des Stammvermögens, sondern um die Ermittelung des gewerblichen Ertrages im wirthschaftlichen und steuerlichen Sinne.

Der Ertrag ergiebt sich also unmittelbar aus der *Vergleichung aller Bestandtheile des Betriebskapitales und ihrer Werthe* beim Beginne und am Schlusse des Jahres unter Berücksichtigung einerseits der im Laufe des Jahres aus den Betriebsmitteln für nicht gewerbliche Zwecke, insbesondere für persönliche Zwecke des Inhabers, entnommenen und hiermit zum Einkommen gewordenen Beträge, andererseits der Abschreibungen auf das Anlagekapital. Die Bewerthung erfolgt überall nach dem *jeweiligen wirklichen Werthe bei Fortsetzung des Betriebes*. Die Auflösung des Geschäftes (Liquidation) zu unterstellen und hiernach die Bewerthung vorzunehmen, verbietet sich schon deshalb, weil jede Abkehr von der Wirklichkeit zur Willkür führen muß.

Bei einer solchen, auf *Vergleichung* der Anfangs- und der Endergebnisse beruhenden Ertragsermittelung finden alle einzelnen für die Erzielung des Ertrages wesentlichen Vorgänge im Laufe des Jahres, alle Einnahmen und Ausgaben, Werthsteigerungen und Verluste im ganzen Bereiche des Betriebskapitales, von selbst ihre Berücksichtigung. Hierauf beruht die Bedeutung der kaufmännischen Inventur und Bilanz für die Ertragsberechnung. Werden diese Unterlagen von einem Kaufmanne gegeben, so bedarf es des Eingehens auf die aus der

sonstigen Buchführung ersichtlichen Einzelheiten höchstens zur Prüfung der Richtigkeit oder zur Vervollständigung des bilanzmäßigen Ergebnisses.

Bei der Vergleichung sind im Einzelnen zu berücksichtigen:

1. die Vorräthe an Roh- und Hülfsstoffen u. s. w. sowie an fertigen Waaren unter Abschreibung der Minderwerthe (§ 71);
2. die Bestände an Geld, Wechseln, Werthpapieren u. s. w. nach Maßgabe des zeitigen Börsenkurses;
3. die ausstehenden Forderungen unter Abschreibung der Minderwerthe (Delkredere — § 72);
4. die laufenden Schulden.

Daß alle im Laufe des Jahres entstandenen Verluste an Gegenständen des Betriebskapitales ohne Rücksicht auf die Ursache — wie z. B. Verluste an Waaren infolge Diebstahls, Verderbens oder Beschädigung, an Geldmitteln infolge Unterschlagung oder Entwendung aus der Geschäftskasse u. s. w. — den Ertrag mindern, ist eine nothwendige Folge der Bedeutung des Betriebskapitales. Alle Gegenstände des Betriebskapitales sind zugleich Theile des Ertrages und alle Veränderungen in ihrem Bestande und Werthe beeinflussen unmittelbar den Ertrag. Werden z. B. Waaren entwendet oder durch Brand vernichtet, so bleiben die darauf verwendeten Herstellungs- oder Anschaffungskosten Betriebskosten, während für die verlorenen Waaren ein Erlös nicht erzielt werden kann. Die der Geschäftskasse durch Diebstahl oder Unterschlagung entfremdeten Gelder sind dem Ertrage der Quelle, also bevor sie zum Einkommen des Inhabers geworden sind, verloren gegangen. Anders wäre es, wenn der Inhaber für seine persönlichen Zwecke Gelder aus der Geschäftskasse entnommen und hieran einen Verlust erlitten hätte; diese Gelder würden mit der Entnahme aus der Geschäftskasse Einkommen des Inhabers geworden sein und der Verlust würde daher nicht den Ertrag der Quelle, sondern das Einkommen berühren und hier nicht berücksichtigt werden dürfen.

Der Selbstverbrauch von Waaren des eigenen Betriebes für persönliche Zwecke macht nach richtiger Auffassung nur die Aussonderung des entsprechenden Theiles der Herstellungs- oder Anschaffungskosten aus den Betriebskosten nothwendig (§ 43).

§ 71.

Während sich die allgemeinen Abschreibungen (§§ 55, 56) auf die Aussonderung derjenigen Vermögenssubstanztheile aus dem Rohertrage beschränken, welche theils infolge natürlicher Einflüsse, theils

durch den bestimmungmäßigen Gebrauch der Anlagen einer Quelle zur Erzielung des Ertrages verloren gegangen sind, haben die kaufmännischen Abschreibungen eine wesentlich weitere Bedeutung.

Der Kaufmann ist handelsrechtlich genöthigt, seine sämmtlichen Vermögensstücke in Inventar und Bilanz mit den zeitigen wirklichen Werthen anzusetzen. Er muß also, wenn er hierbei von Werthen ausgeht, die im Laufe des Jahres eine Veränderung erlitten haben, in seiner buchmäßigen Darstellung die eingetretenen Wertherhöhungen und -verminderungen durch entsprechende Höher- oder Minderbewerthung zum Ausdrucke bringen. Sofern es sich um Minderbewerthung handelt, geschieht dies nach kaufmännischem Gebrauche durch Abschreibungen.

Die kaufmännischen Abschreibungen erstrecken sich demnach über den engeren Rahmen der allgemeinen Abschreibungen hinaus auf alle zum gewerblichen Aktivvermögen gehörigen Gegenstände, welche aus irgend einem Grunde der Werthverminderung unterliegen. Sie sind die kaufmännische Form, in der die eingetretenen Werthverminderungen zur buchmäßigen Darstellung gelangen.

Inwieweit die Abschreibungen im Bereiche des Gewerbebetriebes bei Berechnung des steuerlichen Ertrages zu berücksichtigen sind, hängt theils von Beobachtung der richtigen kaufmännischen Darstellungsweise, theils von dem Gegenstande ab.

Ueber den Rahmen der allgemeinen Abschreibungen hinaus können Abschreibungen auf gewerblichem Gebiete nur insoweit steuerliche Anerkennung finden, als durch geordnete kaufmännische Darstellungsweise die Gewähr für richtige und vollständige Verfolgung aller auf die Werthveränderungen bezüglichen Vorgänge geboten ist. Fehlt es an dieser Voraussetzung, so können nur die der Sicherung durch kaufmännische Darstellungsweise nicht bedürfenden allgemeinen Abschreibungen zugelassen werden. So erscheinen z. B. allgemeine Abschreibungen auf Betriebsgeräthschaften und lebendes Inventar unzulässig, weil ohne kaufmännische Darstellungsweise jede Gewähr dafür fehlt, daß nicht neben einander Ersatzbeschaffungen aus dem Rohertrage und Abschreibungen, also doppelte Verrechnungen der verbrauchten Substanztheile erfolgen. Werden aber die auf die Ersatzbeschaffungen bezüglichen Vorgänge in kaufmännischer Weise verfolgt und dargestellt, so stehen den Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen die entsprechenden Wertherhöhungen buchmäßig gegenüber; alsdann gleicht sich beides aus und die eingetretene Werthverminderung findet in der richtig bemessenen Abschreibung den zutreffenden Ausdruck.

Aber auch bei kaufmännischer Darstellungsweise können keineswegs alle handelsrechtlich zulässigen Abschreibungen steuerliche Berücksichtigung finden. Wenn man selbst von den häufig vorkommenden Mißbräuchen absehen will, so bringt es doch schon der handelsrechtliche Zweck mit sich, Abschreibungen in einem mit dem Einkommensbegriffe nicht verträglichen Umfange vorzunehmen. Zur Feststellung der steuerlich zulässigen Abschreibungen bedarf es des Eingehens auf die einzelnen Gegenstände mit Unterscheidung des Anlage- und des Betriebskapitales.

Im Bereiche des *Anlagekapitales* bilden den Gegenstand zulässiger Abschreibungen alle einzelnen Anlagen, welche *bei regelmäßigem Verlaufe* aus irgend einem Grunde der Werthverminderung ausgesetzt sind, insbesondere Gebäude, bauliche und technische Anlagen jeder Art, Maschinen, Betriebsgeräthschaften und lebendes Inventar. Es handelt sich hier durchweg um echte Abschreibungen zur Aussonderung der infolge natürlicher Einflüsse und bestimmungmäßigen Gebrauches verloren gegangenen Substanzwerthe. Auf die Abschreibungen dieser Art sowie auf die Abschreibungen wegen quantitativer Verzehrung der Substanz (Bergbau u. s. w.) finden mit den durch die kaufmännische Darstellungsweise bedingten Abweichungen die allgemeinen Grundsätze (§§ 55, 56) Anwendung.

Hierüber hinaus müssen aber auch Abschreibungen auf solche Anlagen zugelassen werden, welche einer Entwerthung durch *bloßen Zeitablauf* unterliegen (Amortisationsabschreibungen). Wenn Berechtigungen, z. B. Patente, zu einem *bestimmten, bereits feststehenden* Zeitpunkte erlöschen, so verlieren sie für den Berechtigten alljährlich einen entsprechenden Theil ihres Werthes und der Betrag der Werthverminderung muß durch Abschreibungen zum Ausdrucke gebracht werden. Dasselbe gilt von Gegenständen, die zu einem bereits feststehenden Zeitpunkte unentgeltlich einem Dritten auf Grund vertragmäßiger Verpflichtung übereignet werden müssen; auch diese werden im Laufe der Zeit für den Inhaber des Betriebes immer weniger werthvoll, bis sie schließlich für ihn *gar keinen Werth* mehr haben, weil er sie zu seinem Betriebe fernerhin nicht benutzen darf.

Eine eigenartige Bedeutung haben die Abschreibungen auf Gegenstände des *Betriebskapitales*, indem die hierdurch zum Ausdrucke gebrachten Werthverminderungen nur ausnahmsweise in natürlichen Einflüssen oder in den Folgen bestimmungmäßigen Gebrauches ihren Grund haben. Sie müssen steuerliche Berücksichtigung finden, soweit sie darauf abzielen, die wirklichen zeitigen Werthe in Inventar und

Bilanz darzustellen. Hierbei ist es unwesentlich, in welchen Ursachen die Werthverminderungen und Verluste von Gegenständen des Betriebskapitales ihren Grund haben, insbesondere ob sie im regelmäßigen Betriebe entstanden oder durch außerordentliche Vorgänge verursacht sind. Vielmehr müssen, da nach der Eigenart der Quelle des Gewerbebetriebes jede Vermehrung und Verminderung des Betriebskapitales den Ertrag berührt (§ 70), alle hierauf bezüglichen Abschreibungen, sofern sie nur die Beträge der Entwerthung in richtiger Weise darstellen, steuerliche Anerkennung finden. Dies gilt in gleicher Weise von den Vorräthen an Roh- und Hülfsstoffen und fertigen Waaren u. s. w., von den Beständen an Geld, Werthpapieren u. s. w. und von den ausstehenden Forderungen.

Die Vorräthe an Waaren u. s. w. erleiden regelmäßig nicht nur durch längere Aufbewahrung, sondern auch infolge wirthschaftlicher und geschäftlicher Einflüsse, wie Schwankungen im Preise, Veralten, Modewechsel und dergl., eine den Gegenstand von Abschreibungen bildende Wertheinbuße. Auf die Art der Waaren kommt es hierbei nicht an. So müssen z. B. bei dem Immobiliarhandel auch die Entwerthungen der hier als Waare erscheinenden Grundstücke und Häuser durch Abschreibungen zum Ausdrucke gelangen.

Ebenso sind die bei den Beständen an Werthpapieren u. s. w. eingetretenen Kursverluste abzuschreiben, da hier das einzelne Werthpapier nicht, wie im Bereiche des Kapitalvermögens, eine selbständige Quelle bildet (§ 57 A 1), sondern innerhalb des Betriebskapitales einen Faktor des quellenmäßigen Ertrages darstellt.

Für die Abschreibungen auf Forderungen (Geschäftsausstände) wird mit der Vorschrift im § 40 Abs. 3 H.G.B.: „Zweifelhafte Forderungen sind nach ihrem wahrscheinlichen Werthe anzusetzen, uneinbringliche abzuschreiben" — die auch in steuerlicher Hinsicht zutreffende Regel gegeben. Daß die Beträge derjenigen Forderungen, deren Ausfall bereits feststeht, ausgesondert werden müssen, ist selbstverständlich. Aber die meistentheils nicht zu umgehende ausgedehnte Kreditgewährung bringt die Nothwendigkeit mit sich, je nach der Art des Geschäftes einen gewissen, erfahrungmäßig zutreffenden Bruchtheil des Gesammtbetrages der Ausstände als nicht einziehbar zu behandeln und abzuschreiben (Delkrederekonto — § 72).

§ 72.

Zur Ermittelung des für die Besteuerung maßgebenden Ertrages bedarf es vielfach der Berichtigung der buchmäßigen Ergebnisse nach

den allgemeinen wirthschaftlichen und den hiermit — vorbehaltlich abweichender ausdrücklicher Gesetzesvorschriften — grundsätzlich übereinstimmenden steuerlichen Regeln. Eine künstliche oder mißbräuchliche oder eine, vielleicht den handelsrechtlichen Vorschriften und kaufmännischen Gebräuchen nicht zuwiderlaufende, aber mit dem wirthschaftlichen Ertrags- und Einkommensbegriffe nicht vereinbare Minderung des Ertrages kann im steuerlichen Interesse nicht gestattet werden; vielmehr sind die entsprechenden Beträge dem buchmäßigen Ergebnisse zuzurechnen.

Hierbei kommt es überall auf die sachliche Richtigkeit an, während hinsichtlich der Form den kaufmännischen Gebräuchen in weitestem Umfange Rechnung getragen werden kann. Dies gilt namentlich von den Abschreibungen. Sie haben den Zweck, unter Berücksichtigung der thatsächlich eingetretenen Werthverminderungen den wirklichen zeitigen Werth der Vermögensstücke bilanzmäßig zum Ausdrucke zu bringen. Dies kann in doppelter Form geschehen; einmal durch unmittelbare Einstellung des wirklichen zeitigen Werthes in die Bilanz, weiter aber auch durch Ansetzung des ursprünglichen Werthes unter bilanzmäßiger Gegenüberstellung eines besonderen, die Werthverminderung darstellenden Kontos. Beides ist handelsrechtlich gestattet und führt zu demselben materiellen Ergebnisse. Bei Anwendung der zweiten Methode heißt das die Werthverminderung darstellende besondere Konto, wenn es sich um Betriebsanlagen handelt, Erneuerungsfond, wenn die Bewerthung von Rechten, insbesondere von Forderungen, in Frage steht, Delkrederefond. Beide sogenannten Fonds enthalten, sofern sie nur dem Zwecke der richtigen Bewerthung der Vermögensstücke dienen, überhaupt keine Kapitalansammlung und bilden deshalb keine Reservefonds; sie werden, um ihre richtige Bedeutung hervortreten zu lassen, nach dem Vorgange von Simon (Bil. S. 130, 137 f., Eink. S. 107 f.) zutreffend als Bewerthungskonten bezeichnet. Die in diesen Formen bewirkten Abschreibungen sind bei sachlicher Richtigkeit auch steuerlich nicht zu beanstanden.

Reservefonds sind die nicht zur unmittelbaren Verwendung für gegenwärtige Betriebszwecke bestimmten, sondern für gewisse zukünftige Zwecke zurückbehaltenen Theile des Betriebskapitales. Ob die Mittel aus dem ursprünglichen Betriebskapitale entnommen, oder aus den Jahreserträgen angesammelt oder in irgend einer anderen Weise beschafft sind, macht begrifflich keinen Unterschied. Hierbei handelt

es sich stets um Kapitalansammlungen, um wirklich vorhandene Fonds. Daß die zur Bildung oder Vermehrung solcher Reservefonds aus den Jahreserträgen entnommenen Geldmittel (Rücklagen) Theile des steuerpflichtigen Ertrages bleiben, kann nicht zweifelhaft sein. Hierher gehören z. B. die aus den Jahreserträgen bewirkten Rücklagen für Erweiterung von Betriebsanlagen, die Vorträge auf neue Rechnung u. s. w.

Während hiernach die Unterscheidung von Abschreibungen und Reservefonds begrifflich keinem Zweifel unterliegt, entstehen Unklarheiten und Schwierigkeiteu dadurch, daß gewisse Theile des Betriebskapitales, welche bei richtiger Bewerthung des gewerblichen Vermögens den Ertrag vermehren würden, ohne äußerlich als Reservefonds in die Erscheinung zu treten, in der Form von Abschreibungen verheimlicht und zur künftigen freien Verfügung bereit gehalten werden. Dies kann in den mannigfaltigsten Formen geschehen, die sämmtlich darauf abzielen, buch- und bilanzmäßig nicht den wirklichen, sondern einen geringeren Werth von Gegenständen des Anlage- und Betriebskapitales darzustellen (unzulässige, übermäßige, doppelte Abschreibungen u. s. w.). Hierdurch entstehen die s. g. verschleierten Reservefonds, die sich zweifellos als Theile der steuerpflichtigen Erträge darstellen. Denn der wirkliche Jahresertrag kann durch die materiell unrichtigen Bewerthungen in der Bilanz nicht beeinträchtigt werden, ist vielmehr um die Differenz zwischen den bilanzmäßigen und den wirklichen Werthen höher als der bilanzmäßige Ertrag und diese Differenz steht als ein, bei richtiger Bewerthung wirklich vorhandener überschüssiger Theil des Betriebskapitales zur freien Verfügung des Betriebsinhabers.

Hier sind zu unterscheiden:

A. Die nach ihrer Art oder ihrem Gegenstande überhaupt unzulässigen Abschreibungen, deren Berichtigung regelmäßig durch einfache Zusetzung der abgeschriebenen Beträge zum buchmäßigen Ertrage zu erfolgen hat. Hierher gehören insbesondere:

1. die mißbräuchlichen, aus dem bereits dargestellten Reinertrage erfolgenden Abschreibungen auf die Gesammtheit des Anlage- und Betriebskapitales oder auf einzelne Konten, Sachen oder Rechte;
2. die Abschreibungen auf die einer Werthverminderung überhaupt nicht oder nur unter besonderen, aber im Einzelfalle nicht zutreffenden Voraussetzungen unterliegenden Gegenstände — z. B. den Grund und Boden (§ 56 A) oder zeitlich nicht begrenzte Privilegien u. s. w. —, ferner auf immaterielle Dinge, wie Firmen-

rechte, Konzessionen und dergl., sowie auf Anlagen, welche vor dem Beginne des Betriebsjahres bereits ganz ausgeschieden oder völlig entwerthet waren;

3. die durch unregelmäßigen Verlauf verursachten Abschreibungen der buchmäßigen Restwerthe von solchen Anlagen, welche im Laufe des Betriebsjahres ganz ausgeschieden oder völlig entwerthet worden sind. Wenn z. B. Fabrikanlagen, Maschinen u. s. w. durch Feuersbrunst oder andere Unglücksfälle zu Grunde gehen oder durch neue Erfindungen völlig entwerthet werden, wenn der Inhaber aus irgend welchen Gründen zu einer neuen Betriebsweise schreitet und dergl., so muß er handelsrechtlich die hierdurch verursachten Entwerthungen berücksichtigen, also die noch vorhandenen buchmäßigen Werthe bis auf den verbleibenden Abbruch-, Material- oder sonstigen Werth abschreiben. Die Abschreibungen dieser Art können aber keine steuerliche Anerkennung finden, weil sie nicht durch den laufenden Betrieb selbst, sondern durch fremde, außerhalb des Betriebes stehende Vorgänge verursacht sind und deshalb nicht den Ertrag, sondern nur das Vermögen berühren; der Einkommensbegriff steht der Zulassung solcher Abschreibungen entgegen (§ 69). Wenn jene Vorgänge nicht vorausgesehen und demnach die Abschreibungen in früheren Jahren unrichtig, nämlich zu niedrig, bemessen waren, so beruht dies auf einem Zufalle oder einem Irrthume, dessen Folgen nicht durch Abschreibung des ganzen buchmäßigen Restwerthes abgewandt werden dürfen; denn hiermit würden Unrichtigkeiten in den Ertragsberechnungen für die Vergangenheit auf die Gegenwart übertragen werden. Vielmehr würden in derartigen Fällen nur die bisher für angemessen erachteten Abschreibungen zugelassen werden dürfen.

B. Uebermäßige Abschreibungen. Das Maß der Abschreibungen bestimmt sich nach den Jahresbeträgen der Entwerthungen. Wenn auch die jährliche Entwerthung in Wirklichkeit keineswegs gleichmäßig zu sein pflegt, so ist doch die zahlenmäßige Feststellung verschiedener Beträge fast unmöglich; Versuche dieser Art würden mehr oder weniger auf Willkür hinauslaufen (§ 56 A). Es ist daher vorzuziehen und auch nach steuerlichen Rücksichten nicht zu beanstanden, die Abschreibungen nach gleich bleibenden Bruchtheilen (Prozenten) der den Gegenstand der Abschreibungen bildenden Werthe zu bemessen und hiervon nur aus besonderen sachlichen Gründen abzuweichen. Die allgemeinen kaufmännischen Gebräuche und die besonderen Erfahrungen des einzelnen

Kaufmannes in seinem Betriebe geben hierfür die erforderlichen Anhalte.

Bei den der Entwerthung durch Abnutzung ausgesetzten Gegenständen ist die voraussichtliche Stand- oder Gebrauchsdauer unter Berücksichtigung der längeren Erhaltung durch Reparaturen zu bestimmen, so daß sich mittelst Theilung des ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungswerthes durch die Anzahl der Jahre der Stand- oder Gebrauchsdauer die jährliche Abschreibungsquote ergiebt; verbleibt nach Ablauf dieser Zeit ein Abbruch-, Material- oder sonstiger Werth, so ist der ursprüngliche Werth um den entsprechenden Betrag zu kürzen.

Ist die nach diesen Grundsätzen richtig bemessene Abschreibungsquote in der kaufmännischen Darstellungsweise regelmäßig von Jahr zu Jahr angewandt, so deckt sich der Bilanzansatz mit dem auch steuerlich maßgebenden Werthe des Gegenstandes der Abschreibung. War aber auch nur einer der beiden Abschreibungsfaktoren, also entweder der ursprüngliche Werth oder die Anzahl der Jahre der Stand- oder Gebrauchsdauer, unrichtig bemessen, so läßt sich aus dem Bilanzansatze die Höhe der Abschreibung nicht in zutreffender Weise bestimmen; ebensowenig, wenn die früheren Abschreibungen unregelmäßig oder unsachlich, von der Höhe des Gewinnes, von persönlichen Rücksichten u. s. w. abhängig gemacht waren. Waren die früheren Abschreibungen zu hoch, so ist der gegenwärtige Bilanzansatz zu niedrig und die Bemessung der Abschreibung nach dem zu niedrigen Bilanzansatze würde einen zu hohen Ertrag ergeben. Das Umgekehrte trifft bei zu geringer Bemessung der früheren Abschreibungen zu.

Freilich beschränkt sich das steuerliche Interesse auf die Fälle übermäßiger gegenwärtiger Abschreibungen. Dagegen kann dem Kaufmanne, der durch früheres Uebermaß der Abschreibungen den gegenwärtigen Bilanzansatz gedrückt, oder etwa gar bis auf Null herabgemindert hat, eine entsprechende Berichtigung nicht versagt werden, sofern er die hierfür erforderlichen Unterlagen liefert.

Einem den gegenwärtigen Ertrag wesentlich schmälernden Uebermaße von Abschreibungen muß in steuerlichem Interesse von Amtswegen nachdrücklich begegnet werden. Die dem handelsrechtlichen Zwecke der Abschreibungen entsprechende Gepflogenheit eines vorsichtigen Kaufmannes, die Abschreibungen reichlich, eher zu hoch als zu niedrig, zu bemessen, mag auch steuerliche Anerkennung finden, sofern es sich nur um geringe zeitliche Verschiebungen in der Ertragsberechnung handelt; diese Rücksicht wird namentlich gegenüber den Erwerbgesellschaften am

Platze sein. Wenn aber jene Gepflogenheit dazu führt, erhebliche Theile des Ertrages der Besteuerung zu entziehen, so wird sie zu einem im steuerlichen Interesse nicht zu duldenden Mißbrauche.

Immerhin bildet die richtige Bemessung der Abschreibungen eine der schwierigsten Aufgaben der Praxis.

c) Arbeitsthätigkeit.

§ 73.

Die reine Arbeitsthätigkeit (gewinnbringende Beschäftigung) unterscheidet sich von den bisher behandelten Quellen dadurch, daß die Verwendung von Erwerbvermögen zur Erzielung des Ertrages, wenn nicht ganz ausgeschlossen, so doch unwesentlich ist (vergl. unten zu B). Hierzu gehören:

A. Die Anstellung im öffentlichen und privaten Dienste — Reichs-, Staats-, Kommunalbeamte, Militärpersonen, Beamte der Kirchen-, Schul- u. s. w. Verbände, Angestellte von Vereinen, Stiftungen, Körperschaften u. s. w., und von Privatpersonen. Auf dem Gebiete des öffentlichen Rechtes entscheidet sich der amtliche Charakter nach den maßgebenden gesetzlichen Vorschriften. Im Uebrigen ist der Anstellungsvertrag entscheidend; das Merkmal des Anstellungsverhältnisses ist die Unselbständigkeit und Abhängigkeit.

Die Quelle ist die bekleidete Stellung, das besondere amtliche oder dienstliche Verhältniß selbst.

Den Ertrag bilden die sämmtlichen aus dem Amte oder Dienste fließenden Einkünfte: Gehalt oder Besoldung nebst belohnenden Zuwendungen (Remunerationen und dergl.), soweit diese nicht, wie Dotationen von Staatsmännern und Heerführern, Vermächtnisse an Angestellte des Privatdienstes und dergl. die Natur von Kapitalzuwendungen, oder, wie Geschenke bei besonderen Gelegenheiten, ihren Grund in reiner Freigebigkeit oder Wohlthätigkeit haben; ferner Tantiemen (z. B. der Reichsbankbeamten, der Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrathes von Aktiengesellschaften u. s. w.), Gebühren der bezugberechtigten Beamten, Miethwerthe von Dienstwohnungen u. s. w. Die Nutzung von Dienstländereien gehört zum Ertrage aus Landbesitz (§ 65).

Von der Anrechnung ausgeschlossen sind die Beträge für amtliche oder dienstliche Aufwendungen („Dienstaufwand"), welche entweder neben dem Gehalte oder der Besoldung gezahlt werden, oder zwar darin enthalten, aber ausdrücklich und zahlenmäßig als Entschädigungen dieser Art bestimmt sind (Bürokosten, Repräsentations-

gelder, Tagegelder und Reisekosten u. s. w.). Solche Zuwendungen sind in vollem, aber auch nur mit diesem Betrage der Bestimmung, zum persönlichen Einkommen zu werden, entzogen; deshalb kann auch weder der Nachweis der Ausgabe des vollen Betrages für den Dienstaufwand verlangt, noch der Nachweis einer höheren Ausgabe gestattet werden. Dieser Grundsatz muß, um jede steuerliche Bevorrechtigung auszuschließen, auf öffentliche Beamte wie auf Angestellte des Privatdienstes in gleicher Weise Anwendung finden. Der einzige Unterschied zwischen beiden Gruppen besteht darin, daß bei den Angestellten des Privatdienstes eine Untersuchung über die Ernstlichkeit der Dienstaufwandsbestimmung (vergl. §§ 117, 118 B.G.B.) zugelassen werden muß.

Nach § 46 des Reichsmilitärgesetzes vom 2. Mai 1874 ist „das Militäreinkommen der Personen des Unteroffizier- und Gemeinenstandes, sowie für den Fall einer Mobilmachung das Militäreinkommen aller Angehörigen des aktiven Heeres bei der Veranlagung bezw. Erhebung von Staatssteuern außer Betracht zu lassen. Die Feststellung eines angemessenen Steuernachlasses für die Unteroffiziere und Gemeinen des Beurlaubtenstandes und deren Familien für die Monate, in welchen jene sich im aktiven Dienste befinden, bleibt der Landesgesetzgebung überlassen."

Mit der Ausscheidung des Dienstaufwandes ist für den Kreis der öffentlichen Beamten (Militärpersonen) die Entstehung von Betriebskosten der Regel nach ausgeschlossen. Zwar entstehen hier manche Zweifel über die Zulässigkeit von Abzügen für Dienstkleidung und -ausrüstung, für den durch amtliche oder dienstliche Verhältnisse verursachten Mehraufwand an Kleidung, für Fahrten zur Amtsstelle, für Beschaffung von Fachlitteratur u. s. w. Indessen empfiehlt es sich schon wegen der Kleinlichkeit und Schwierigkeit der Berechnung, die Lösung solcher Zweifel nicht in starren Rechtsgrundsätzen und gesetzlichen Sonderbestimmungen zu suchen, sondern in der Rechtswohlthat einer geringeren Bemessung des Ertrages reiner Arbeitsthätigkeit bei der Besteuerung einen billigen Ausgleich zu finden (§ 83).

Für die Angestellten des Privatdienstes gelten, soweit nicht besondere Vereinbarungen über den Dienstaufwand den Ausschlag geben, die allgemeinen Grundsätze über Betriebskosten.

B. Die Ausübung eines der s. g. freien Berufe: schriftstellerische, wissenschaftliche, unterrichtende, erziehende Thätigkeit, Beruf der Aerzte, Rechtsanwälte und Künstler (Maler-, Bildhauer-, Bau-, Ton-, dramatische Kunst). Soweit die Ausübung dieser Berufe eine auf

Gewinn abzielende Betheiligung am allgemeinen wirthschaftlichen Verkehre darstellt, würden sie begrifflich zum Gewerbebetriebe gezählt werden können; denn wenn auch die Mitwirkung von Erwerbvermögen im Bereiche der freien Berufe fast immer von untergeordneter Bedeutung ist, so trifft das Gleiche doch auch für manche Gewerbetreibende zu, wie z. B. bei Handwerkern, selbständigen Agenten, bei der Darbietung von Leistungen und Schaustellungen ohne wissenschaftliche oder künstlerische Bedeutung u. s. w. Die freien Berufe sind aber seit jeher, wie schon die alte Bezeichnung „artes liberales" ergiebt, vom Gewerbebetriebe unterschieden worden, weil die Erwerbzwecke nicht, wie hier, den alleinigen Ausschlag geben, sondern zugleich von höheren, sittlichen und idealen Rücksichten begleitet sein sollen. Mag dies auch nicht überall in vollem Umfange zutreffen, so bleibt doch der wesentliche Unterschied, daß die Gewerbetreibenden wegen ihrer Unterstellung unter die handelsrechtlichen Vorschriften eine besondere, von allen übrigen Berufen scharf abgegrenzte Klasse für sich bilden.

Die Quelle bildet die thatsächliche Ausübung eines freien Berufes, jedoch nur dann, wenn er als solcher ausgeübt wird. Dagegen gehört die in dem eigenen Betriebe eines besonderen gewerblichen Unternehmens entwickelte schriftstellerische u. s. w., ärztliche oder künstlerische Thätigkeit zur Quelle des Gewerbebetriebes. So ist ein zugleich als Redakteur im eigenen Betriebe thätiger Zeitungsverleger Gewerbetreibender; ebenso der Inhaber eines Pensionates, der aus der Unterbringung und Verpflegung der Schüler ein Gewerbe macht und hierbei eine erziehende oder unterrichtende Thätigkeit ausübt, oder der Arzt, der in seiner aus gleichem Grunde gewerblich betriebenen Krankenanstalt ärztlich thätig ist; desgleichen der in seinem eigenen Theater oder Konzertunternehmen neben fremden Kräften als Sänger oder Schauspieler mitwirkende Künstler.

Die Einnahmen aus der Ausübung der freien Berufe haben in doppelter Hinsicht eine andere Natur als die gewerblichen Einnahmen. Beim Einkommen der Gewerbetreibenden kommen nicht nur die Waarenvorräthe mit der Differenz zwischen dem Bestande beim Beginne und am Ende des Jahres in Betracht, sondern es gelten auch die Ausstände als Theil des Ertrages, so daß diese mit der entsprechenden Differenz in Ansatz zu bringen sind. Im Bereiche der freien Berufe trifft beides nicht zu. Es muß für ausgeschlossen erachtet werden, die noch nicht verwertheten fertigen Erzeugnisse, z. B. Gemälde und Bildwerke der Künstler, die Werke von Gelehrten, Komponisten u. s. w.

bei der Ertragsermittelung überhaupt zu berücksichtigen; die Werthbildung ist hier höchst individuell, von Zufälligkeiten aller Art abhängig; einen objektiven Verkaufswerth solcher Erzeugnisse giebt es nicht. Aehnlich verhält es sich mit den ausstehenden Forderungen. Wollte man z. B. die Ausstände eines Arztes als Einnahmen behandeln, so würde man mit völlig unsicheren Faktoren rechnen; denn es ist gänzlich unbestimmt und vielfach vom Willen des Empfängers unabhängig, wann und in welchen Beträgen solche Forderungen eingehen werden; manche Aerzte nehmen von der Geltendmachung von Forderungen überhaupt Abstand und stellen die Entschädigung in das freie Belieben der behandelten Kranken. Von einem Geldeswerthe kann auch hier nicht die Rede sein. Bei tarifmäßigen oder vorbedungenen Gebührenforderungen, z. B. der Rechtsanwälte, mag sich die Sache einigermaßen anders verhalten. Indessen würde es kaum ausführbar sein, zwischen geldwerthen und nicht geldwerthen Forderungen zu unterscheiden und die Beträge der unbeitreiblichen und unsicheren Forderungen auszusondern. Ebenso schwierig würde es sein, im Bereiche derselben Quelle zwischen einzelnen Kategorien von Personen Unterscheidungen zu treffen, und die ausstehenden Forderungen bei den Einen als Einnahmen zu behandeln, bei den Anderen dagegen nicht zu berücksichtigen. Jedenfalls würde es sich aus praktischen Gründen empfehlen, im ganzen Bereiche der freien Berufe die ausstehenden Forderungen überhaupt nicht zu berücksichtigen, und die Einnahmen an baarem Gelde ohne Rücksicht auf etwaige frühere Entstehung der Forderung anzurechnen.

Für Betriebskosten gelten die allgemeinen Grundsätze. Soweit überhaupt eine Anwendung von Erwerbvermögen zur Erzielung des Ertrages stattfindet, z. B. bei Aerzten (Instrumente, Einrichtung eines Sprechzimmers, Pferde und Wagen u. s. w.), bei Rechtsanwälten (Einrichtung der Büroräume u. s. w.), bei Künstlern (Einrichtung der Werkstatt, Instrumente u. s. w.), finden nur die Unterhaltungskosten — im Gegensatze zu den Aufwendungen für die erste Einrichtung — sowie in den geeigneten Fällen auch Abschreibungen (§§ 55, 56) Berücksichtigung.

C. Die Ausübung einer sonstigen erlaubten Arbeitsthätigkeit zum Zwecke fortgesetzter Ertragserzielung. Hierher gehören insbesondere die nicht als Angestellte erscheinenden Gewerbegehülfen und Arbeiter, für welche die Arbeitsgelegenheit in Verbindung mit der eigenen Arbeitskraft die Quelle bildet.

Eine unerlaubte, d. h. dem Straf- oder Sittengesetze zuwiderlaufende, Thätigkeit kann, wenn sie auch in fortgesetzter Weise zur Er-

zielung von Gewinn ausgeübt wird — Kuppelei, gewerbmäßige Unzucht, gewerbmäßiges Glücksspiel, Bettelei, Wahrsagen u. s. w. — niemals als Quelle gelten, weil der Staat durch die Besteuerung einer verbotenen oder unsittlichen Thätigkeit mit seinen Zwecken und Gesetzen in Widerspruch treten würde.

Ebensowenig erscheint eine vorzugsweise auf Liebhaberei beruhende, wenn auch gelegentlich mit Gewinn verknüpfte Beschäftigung — Sport, Spiel, Jagd, Vogel- und Bienenzucht u. s. w. — als Quelle (§ 57 B 2 c).

x) Hebungsrechte.

§ 74.

Als Quelle der Hebungsrechte (§ 59 Nr. 5) erscheint der hier zu Grunde liegende Rechtsanspruch. Dieser kann zeitlich beschränkt, muß aber auf Wiederholung der Leistung, regelmäßig in mehreren auf einander folgenden Jahren, gerichtet sein und darf nicht Kapitalleistungen zum Gegenstande haben, muß also in jeder Beziehung die Natur einer Rente an sich tragen.

Die unmittelbar aus dem Gesetze entspringenden oder auf Grund des Gesetzes durch richterliches Urtheil oder vertragmäßige Bestimmung festgestellten Rentenansprüche sind keineswegs grundsätzlich auszuschließen. Inwieweit die auf gesetzlicher Unterhaltspflicht beruhenden Ansprüche nicht als steuerpflichtige Hebungsrechte erscheinen, ergiebt sich aus der begrifflichen Zweckbestimmung des Einkommens. Wenn das Einkommen des Einzelnen begrifflich zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhaltes von ihm gesetzlich angewiesenen Personen dient, so ist es klar, daß dieses bereits besteuerte Einkommen in der Hand der letzteren Personen nicht den Gegenstand nochmaliger Besteuerung bilden darf (§ 76). Andere gesetzliche Rentenansprüche, z. B. die gesetzlichen Entschädigungsrenten wegen Beschädigung infolge unerlaubter Handlungen (§ 7 Reichsges. vom 7. Juni 1871), gehören zweifellos zu den Hebungsrechten.

Insbesondere sind hierher zu zählen die Wartegelder öffentlicher Beamten, die Pensionen von Beamten, Militärpersonen und Angestellten, die Unfall-, Alters-, Invaliden- u. s. w. Renten, die Stipendien, fortlaufenden Unterstützungen und dergl. aus öffentlichen Fonds oder Stiftungen irgend welcher Art, die Leibrenten und die Altentheile (Leibgedinge, Leibzucht, Auszug). Soweit bei den letzteren Nutzungen von

Wohnung und Grundstücken in Frage kommen, ist der Werth dieser Theile des Hebungsrechtes nach den für die Quelle des Grundvermögens geltenden Grundsätzen zu bemessen.

Im Gegensatze zu den sonstigen Hebungsrechten findet bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebes eine Vermögensnutzung des Verpächters statt. Bei der bloßen Vermiethung eines Hauses oder Verpachtung von Grundstücken zum Betriebe eines fremden Gewerbes kommt nur die Quelle des Grundvermögens in Frage. Diese Fälle gehören also nicht hierher, sondern nur die Fälle, in denen der frühere Inhaber eines Gewerbebetriebes seinen Gewerbebetrieb, d. h. die in seinem Eigenthume verbleibenden Gegenstände des Anlagekapitales, unter besonderer vertragmäßiger Regelung wegen der Gegenstände des Betriebskapitales, einem Anderen zur Fortsetzung des Gewerbebetriebes durch diesen pacht- oder miethweise überläßt. Als Gewerbetreibender erscheint also nur der Pächter, während der Pachtzins des Verpächters, falls man nicht etwa eine besondere Ertragsquelle annehmen will, zu den Hebungsrechten gehört[1]).

d) Die Zweckbestimmung des Einkommens.

α) Beschränkung der subjektiven Steuerpflicht auf natürliche Personen.

§ 75.

Die Unterscheidung von Einkommen und Vermögen beruht lediglich auf der wirthschaftlichen Nothwendigkeit, die zur Bestreitung der persönlichen Lebensbedürfnisse (Unterhalt im weitesten Sinne) zur Verfügung stehenden Güter von dem dauernd zu erhaltenden Vermögensstocke zu sondern. Inwieweit die Güter der ersteren Art zur Bestreitung der persönlichen Lebensbedürfnisse thatsächlich verbraucht oder zur Bildung neuen Kapitales verwandt werden, kommt für diese Unterscheidung nicht in Betracht. Ein anderer als jener wirthschaftliche Grund für die Unterscheidung von Einkommen und Vermögen ist nicht denkbar; einen juristischen Einkommensbegriff giebt es nicht.

Ist hiernach die Zweckbestimmung des Einkommens ausschließlich

---

[1]) Das Oe.P.G. zählt nach §§ 169 Nr. 1, 124 Nr. 4 die Pachtzinse aus der Verpachtung von Gewerben zum Einkommen aus Kapitalvermögen. Bei welcher Quelle sie untergebracht werden, ist praktisch nicht von großer Bedeutung. Eine eigene Quellenart daraus zu bilden, was theoretisch am richtigsten wäre, verlohnt sich nicht.

auf die Verfügbarkeit für die persönlichen Lebensbedürfnisse gerichtet, so beschränkt sich der Einkommensbegriff auf natürliche Personen. Andere Rechtsgebilde mit voller oder beschränkter Rechtsfähigkeit (juristische Personen u. s. w.) können keine persönlichen Lebensbedürfnisse und deshalb auch kein Einkommen haben; bei ihnen kann nur zwischen Vermögen und Ertrag unterschieden werden (§ 51).

Hiermit stimmen der Sprachgebrauch und im Wesentlichen auch die volkswirthschaftliche Lehre überein. Auch den älteren Steuergesetzgebungen war die Uebertragung des Einkommensbegriffes auf andere Rechtssubjekte als natürliche Personen völlig fremd. Erst in den neueren Gesetzgebungen ist aus rein fiskalischen Gründen der Versuch einer solchen Uebertragung gemacht worden, indem man, ausgehend von der juristischen Gleichstellung physischer und juristischer Personen, die wirthschaftlichen Begriffe des Ertrages und des Einkommens verwechselte, den Ertrag juristischer Personen als Einkommen behandelte und endlich sogar dazu überging, Vereine ohne juristische Persönlichkeit (z. B. Kommanditgesellschaften auf Aktien) der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen, und anstatt des Ertrages künstlich gefundene Ueberschüsse zum Gegenstande der Besteuerung zu machen.

Die Versuche einer künstlichen Ausdehnung des Einkommensbegriffes sind mit den sonst überall so stark betonten Grundsätzen der Gerechtigkeit nicht vereinbar, müssen vielmehr zu einer willkürlichen Besteuerung führen.

Dies zeigt sich zunächst in der Auswahl der Steuerträger.

Es liegt auf der Hand, daß nicht alle juristischen Personen ohne Ausnahme besteuert werden können. Daß der Staat sich selbst besteuern sollte, ist eine so unvernünftige Vorstellung, daß sie keiner Widerlegung bedarf. Ebenso beruht die gegenseitige Besteuerung von Staat und Gemeinden oder weiteren politischen Verbänden auf einer Verkennung des Steuerbegriffes; sie würde auch, wenn man sie grundsätzlich zulassen wollte, zu ganz ungesunden Ergebnissen führen. Insbesondere ist es undenkbar, daß der Staat die Gemeinden u. s. w. seinerseits von ihren Einnahmen aus öffentlichen Abgaben besteuern könnte. Dasselbe gilt für Kirchengemeinden und andere öffentliche Verbände sowie für alle Vereine hinsichtlich der Einnahmen aus Mitgliederbeiträgen. Schon hieraus ergiebt sich, daß eine Auswahl getroffen werden muß. Mag man aber die Regel der Steuerpflicht der juristischen Personen aufstellen und hiervon besondere Ausnahmen zulassen, oder von vornherein die Steuerpflicht auf einzelne bestimmte

Arten nicht physischer Rechtssubjekte beschränken, die Auswahl wird stets nach fiskalischen Rücksichten erfolgen und wichtige steuerliche Grundsätze verletzen.

Als besonders steuerkräftig und deshalb zu Steuerträgern geeignet pflegt man die Erwerbgesellschaften anzusehen. Alsdann müßten aber folgerichtiger Weise alle Erwerbgesellschaften, insbesondere auch die offenen Handelsgesellschaften, besteuert werden; denn die juristische Feinheit, daß die offenen Handelsgesellschaften zwar nicht, wie Aktiengesellschaften u. s. w. juristische Personen, aber doch handelsrechtlich völlig selbständige, von ihren Mitgliedern verschiedene Rechtssubjekte sind, kann auf wirthschaftlichem und steuerlichem Gebiete schwerlich den Ausschlag geben. Die offenen Handelsgesellschaften sind aber nirgends der Einkommensbesteuerung unterworfen, offenbar weil dies eine gar zu durchsichtige Doppelbesteuerung zur Folge haben würde. Auf der anderen Seite hat man aber kein Bedenken getragen, die Kommanditgesellschaften auf Aktien, obwohl sie, wenigstens nach der bisherigen allgemeinen Rechtsmeinung, keine juristische Persönlichkeit hatten, sondern nur eine Abart der offenen Handelsgesellschaft waren, zur Einkommensteuer heranzuziehen.

Die Einkommensbesteuerung der Erwerbgesellschaften neben der besonderen Besteuerung der Mitglieder von dem Ertrage ihrer Aktien u. s. w. führt thatsächlich zu einer Doppelbesteuerung der Mitglieder. Dies kann nicht dem geringsten Zweifel unterliegen und alle Beschönigungsversuche gehen nicht über den Werth von Spitzfindigkeiten hinaus. Der Gewinn der Erwerbgesellschaften fließt den Mitgliedern als Ertrag ihrer Aktien u. s. w. zu, wird also für die Mitglieder zunächst um den Betrag der Steuer der Gesellschaft geschmälert und dann bei ihnen nochmals besteuert. Die Thatsache der Doppelbesteuerung wird auch von denjenigen Gesetzgebungen, welche bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens der Erwerbgesellschaften einen prozentualen Abzug nach der Höhe des Aktienkapitales u. s. w. zulassen[1]), hiermit unumwunden anerkannt. Denn der alleinige Grund für die Gestattung dieses Abzuges ist die Ausschließung einer thatsächlichen Doppelbesteuerung der Aktionäre u. s. w. wenigstens hinsichtlich eines dem Zinsfuße für sichere Kapitalanlagen entsprechenden

[1]) Nach Art. 5 B Bad. E.G. 3 %, nach § 16 P.E.G. 3½ % des Aktienkapitales u. s. w. Nach § 153 Oe.P.G. sind außer natürlichen Personen nur ruhende Erbschaften einkommensteuerpflichtig.

Betrages und mit diesem Grunde wird die Doppelbesteuerung des über den entsprechenden Prozentsatz (3 oder $3^1/_2$ %) hinausgehenden Theiles der Dividende u. s. w. vorbehaltlos zugestanden.

Die Einkommensbesteuerung der Erwerbgesellschaften mit dem Hinweise auf die Vortheile zu begründen, welche die Kapitalsvereinigung einer Mehrzahl von Mitgliedern auf wirthschaftlichem Gebiete gewährt, ist um so weniger gerechtfertigt, als diejenigen Gewerbetreibenden, welche über ein so großes Anlage- und Betriebskapital verfügen, daß sie aus eigenen Kräften gleich große und zum Theil noch weit größere Betriebe, als die Erwerbgesellschaften, unterhalten können, von der Doppelbesteuerung nicht betroffen werden.

Sollen Kapitalsvereinigungen zu gewerblichen Zwecken aus besonderen Gründen einer Besteuerung unterliegen, so muß dies in anderen Formen als mittelst der Einkommensteuer und zugleich in solcher Weise geschehen, daß die Großbetriebe der Einzelkaufleute nicht bevorzugt bleiben.

Zu welchen unhaltbaren Zuständen die Versuche der Einkommensbesteuerung der Erwerbgesellschaften, insbesondere auf dem Gebiete der Bestimmung des steuerpflichtigen Einkommens, führen, zeigen am deutlichsten die Vorschriften im § 16 des Preuß. E.G. und die Erfahrungen, welche bei ihrer Auslegung und Anwendung gemacht sind.

Mit jeder künstlichen Ausdehnung des Einkommensbegriffes über den nach wirthschaftlichen Grundsätzen hier allein in Betracht kommenden Kreis der natürlichen Personen hinaus werden die sicheren Unterlagen der Einkommensbesteuerung verlassen, die obersten Besteuerungsgrundsätze gefährdet und die Wege systemloser und willkürlicher Besteuerung betreten.

3) Die Bestimmung des Einkommens zum Unterhalte der Familie.

§ 76.

Die Zweckbestimmung des Einkommens ist auf die Beschaffung des Lebensunterhaltes nicht nur für den Einzelnen, sondern auch für seine Familie, d. h. die nach gesetzlichen Vorschriften auf seine Unterhaltspflicht angewiesenen Familienmitglieder gerichtet. Ebensowenig wie diese Aufwendungen für die Familie von dem steuerpflichtigen Einkommen ihres Oberhauptes abgezogen werden dürfen, können die Mitglieder von den ihnen zufließenden Theilen des in der Person ihres Oberhauptes bereits besteuerten Einkommens nochmals besteuert werden.

Wollte man davon ausgehen, daß die Familienmitglieder auf Grund ihres gesetzlichen Anspruches auf Unterhalt ein Hebungsrecht gegenüber dem Oberhaupte (§ 74) hätten und mit dem hieraus fließenden Einkommen selbständig zu besteuern seien, so würde man das mit der Unterhaltspflicht belastete Einkommen des Oberhauptes als Roheinkommen behandeln und den Abzug dieser Belastung gestatten müssen (§ 78).

Das Einkommen des Oberhauptes und die hieraus bestrittenen, der gesetzlichen Unterhaltspflicht entspringenden Zuwendungen an die Angehörigen bilden aber steuerlich ein untrennbares, nur in der Person des Ersteren zu besteuerndes Einkommen. Der Geber darf die zum Unterhalte seiner Angehörigen gemachten Ausgaben von dem seinerseits zu versteuernden Einkommen nicht in Abzug bringen; dagegen haben die gemachten Zuwendungen für den Empfänger, obwohl sie wirthschaftlich bei diesem Einkommen darstellen könnten, steuerlich nicht die Natur des Einkommens. Wenn sowohl das Oberhaupt sein Einkommen, ohne Abzug der auf der gesetzlichen Unterhaltspflicht beruhenden Zuwendungen an seine Angehörigen, als auch der Angehörige die Zuwendungen der letzteren Art versteuern müßte, so würde der Erstere einmal mit der eigenen Steuer und zum zweiten Male mit der doch auch aus seinen Mitteln zu entrichtenden Steuer des Angehörigen belastet werden. Um einer derartigen Doppelbesteuerung vorzubeugen, muß die Besteuerung der Kinder u. s. w. von den ihnen auf Grund der gesetzlichen Unterhaltspflicht gemachten Zuwendungen unterbleiben.

Die Steuerpflichtigkeit des Einkommens in der Person des Oberhauptes der Familie bildet aber die unbedingte Voraussetzung für die Steuerfreiheit der den Angehörigen gemachten Zuwendungen. Unterliegt der Geber als Ausländer nicht der Besteuerung desjenigen Staates, in welchem die subjektive Steuerpflicht des Empfängers begründet ist, so muß dieser von dem aus seinem Hebungsrechte fließenden Einkommen besteuert werden. Jedoch können hier gewichtige Gründe, wie z. B. die Beförderung des Besuches inländischer Bildungsanstalten durch Ausländer, gesetzliche Steuerbefreiungen rechtfertigen.

Wenn in den Steuergesetzen das steuerliche Verhältniß des Oberhauptes und der Mitglieder einer Familie unter den Begriff der „Haushaltung“ (Vorstand und Angehörige der Haushaltung) gebracht zu werden pflegt, so ist hiermit nichts wesentlich anderes als der Familienverband gemeint. Die Anwendung des Haushaltungs-

begriffes ist aber entbehrlich und irreführend. Denn einerseits können der Haushaltung Personen angehören, die nicht Familienmitglieder sind; andererseits brauchen Familienmitglieder nicht Angehörige der Haushaltung des Oberhauptes zu sein. Es muß deshalb ein besonderer steuerlicher Haushaltungsbegriff gesetzlich festgestellt werden und dieser führt bei der Abweichung von dem wirthschaftlichen Begriffe der Haushaltung nur zu Zweifeln und Mißverständnissen. Der steuerliche Haushaltungsbegriff ist eine nur aus alter Gewöhnung zu erklärende Seltsamkeit [1]).

Ebenso entbehrlich ist die auf der volkswirthschaftlichen Produktionslehre beruhende Unterscheidung von ursprünglichem und abgeleitetem Einkommen. Diese Unterscheidung mag für die Berechnung des Volkseinkommens von Werth sein; für das individuelle Einkommen hat sie keine Bedeutung; das letztere setzt sich aus den Erträgen der dem Einzelnen zur Verfügung stehenden Quellen zusammen ohne jede Rücksicht darauf, ob nach der Produktionslehre aus den Quellen neue Güter im volkswirthschaftlichen Sinne entstehen (ursprüngliches Einkommen), oder ob nur eine quellenmäßige Aneignung bereits vorhandener Güter (abgeleitetes Einkommen) stattfindet.

§ 77.

Daß dem Oberhaupte der Familie die Erträge derjenigen zum Vermögen der Mitglieder gehörigen Quellen als Einkommen anzurechnen sind, deren Nutznießung ihm rechtlich gebührt, ist selbstverständlich, da diese Quellen für die Dauer des Nießbrauches seine eigenen sind.

Ebenso selbstverständlich sollte es sein, die Mitglieder der Familie — mit einziger Ausnahme der Ehefrau — von dem ihnen selbst zufließenden Einkommen aus den Erträgen ihrer Quellen, insbesondere die Kinder mit dem Einkommen aus den Erträgen ihres freien Vermögens (§§ 1650, 1651 B.G.B.), selbständig zu besteuern. Denn die Besteuerung des Oberhauptes der Familie von dem seiner Nutznießung entzogenen Einkommen der Mitglieder enthält ebensowohl eine ungerechte Benachtheiligung des Ersteren, wie eine unbegründete Bevorzugung der Letzteren und zugleich eine Schädigung des Staates in allen Fällen, in denen die Einziehung der Steuer aus dem Vermögen des Oberhauptes nicht ausführbar ist.

---

[1]) Dies zeigt sich nirgends deutlicher als in den unklaren Bestimmungen des § 11 P.E.G.; im § 157 Oe.P.G. ist der Haushaltungsbegriff stark eingeschränkt.

Gleichwohl herrschte in den älteren Gesetzen vielfach das Bestreben vor, mit der Behandlung der Einkommensteuer als Familiensteuer dem Oberhaupte der Familie auch die Erträge der seiner Nutznießung entzogenen Quellen als eigenes Einkommen anzurechnen. Hiermit wurde in künstlicher Weise einerseits die untere Grenze der objektiven Steuerpflichtigkeit (§ 81) hinaufgerückt, andererseits die Festsetzung eines höheren Einkommens mit einem der Progression entsprechenden höheren Steuersatze (§ 84) erzielt. Ein solches, auf Fiskalität beruhendes Bestreben äußert seine unbilligen Wirkungen vorzugsweise in den ärmeren Schichten der Bevölkerung und ist deshalb mit Recht in den neueren Gesetzen aufgegeben oder wenigstens stark eingeschränkt worden.

Die Leistung von Arbeitshülfe der Kinder in dem elterlichen Erwerbzweige berührt nur die Betriebskosten dieser Quelle. Wird die Beihülfe unentgeltlich geleistet, so daß das Kind nur auf den gesetzlichen Unterhalt Anspruch hat, so entstehen keine Betriebskosten. Dagegen ist die auf besonderer Vereinbarung beruhende Zahlung einer Entschädigung (Lohn u. s. w.) unter den Betriebskosten zu berücksichtigen. Von der Anrechnung des Werthes der Arbeitshülfe als quellenmäßiger Ertrag kann nicht die Rede sein.

Die einzige Ausnahme von dem Grundsatze der selbständigen Besteuerung der Familienmitglieder nach dem Einkommen aus den der Nutznießung des Oberhauptes entzogenen Erträgen bildet die Besteuerung der Eheleute. Hier empfiehlt es sich aus Gründen der Zweckmäßigkeit — um den rechtlichen Zweifeln und den praktischen Schwierigkeiten bei Ermittelung des Sondereinkommens eines jeden der Eheleute sowie einem Streite der Eheleute hierüber vorzubeugen — ohne Rücksicht auf die bestehenden güterrechtlichen Verhältnisse die einheitliche Besteuerung der Erträge aus allen, sowohl den gemeinschaftlichen als den Einem von ihnen vorbehaltenen, Quellen in der Hand des Ehemannes eintreten zu lassen[1]). Bei thatsächlicher dauernder Trennung der Eheleute werden diese Gründe wegfallen oder wenigstens ihr Gewicht soweit verlieren, daß sie einer getrennten Besteuerung nicht mehr entgegenstehen.

e) Das Reineinkommen.

§ 78.

Die Reinerträge, welche dem Inhaber einer Quelle oder einer Mehrheit von Quellen zufließen, bilden sein Roheinkommen (§ 51).

[1]) So nach § 11 P.E.G., während nach § 157 Abs. 4 Oe.P.G. auch die im gemeinschaftlichen Haushalte lebende Ehegattin stets für sich besteuert wird.

Dieses steht ihm aber behufs Verwendung für seinen und seiner Familie Unterhalt und mit dem ersparten Betrage für die Bildung neuen Kapitales nur insoweit zur freien Verfügung, als es nicht für die Erfüllung höherstehender Verpflichtungen in Anspruch genommen werden muß. Erst nach Kürzung des Roheinkommens um die solchen Verpflichtungen entsprechenden Abzüge ergiebt sich das Reineinkommen und nur dieses kann die Grundlage und den Maßstab der Besteuerung bilden, weil sich nur hiernach die Leistungsfähigkeit bemißt.

Daß für den Unterhalt (im weitesten Sinne), insbesondere für die Bestreitung des Haushaltes des Inhabers und seiner Familie keine derartigen Abzüge gemacht werden dürfen, erscheint selbstverständlich, da ja die nächste Zweckbestimmung des Einkommens in der Bereitstellung für diese Aufwendungen besteht. Hieran kann auch die vertragmäßige Anerkennung oder Wiederholung des Inhaltes einer gesetzlichen Unterhaltspflicht des Familienoberhauptes gegenüber einem Familienmitgliede nichts ändern; ebensowenig die Feststellung durch richterliches Urtheil, da eine solche Umwandlung der Form die Zweckbestimmung des Einkommens nicht aufhebt.

Ebenso selbstverständlich ist es, daß die bestimmungmäßig aus dem Einkommen zu entrichtenden Einkommen- und sonstigen Personalsteuern jeglicher Art nicht zum Abzuge verstattet werden können.

Gleichwie die unmittelbar das Vermögen berührenden Einnahmen kein Einkommen bilden (§ 57), können auch die unmittelbar auf das Vermögen bezüglichen Ausgaben keine Abzüge darstellen. Insbesondere bleiben die unmittelbar zur Verbesserung oder Vermehrung des Vermögens bestimmten Ausgaben sowie Kapitalanlagen und -abtragungen außer Betracht; desgleichen Aufwendungen für Verbesserung und Erweiterung der quellenmäßigen Anlagen, soweit solche Ausgaben nicht als Betriebskosten zu berücksichtigen sind (§§ 53, 54).

Die Abzugsfähigkeit beschränkt sich endlich auf Ausgaben, denen eine dauernde rechtliche Verpflichtung zu Grunde liegt. Einmalige sowie auf reiner Freigebigkeit beruhende Aufwendungen ermangeln der Abzugsfähigkeit; dagegen wird durch die Freiwilligkeit der Uebernahme einer dauernden rechtlichen Verpflichtung die Abzugsfähigkeit nicht ausgeschlossen.

Die wichtigsten und am häufigsten vorkommenden Abzüge sind neben den Schuldenzinsen die Renten, d. h. auf dauernder privat- oder öffentlich-rechtlicher Verpflichtung beruhende, in regelmäßiger

Wiederholung (jährlich) wiederkehrende, bestimmte Leistungen in Geld oder Geldeswerth, welche sich in sich selbst erschöpfen, also namentlich nicht, wie die Zinsen, als Nebenleistung einer Hauptleistung hinzutreten, mit anderen Worten nicht accessorischer Natur sind. Das in steuerlicher Hinsicht wesentlichste Merkmal der Rente ist die Ausschließung einer Kapitalrückzahlung.

Stehen Zinsen und Renten mit einer bestimmten Ertragsquelle in einer nothwendigen, rechtlichen oder wirthschaftlichen Verbindung, so müssen sie bei richtiger Behandlung als Betriebskosten Berücksichtigung finden (§ 54 B). Ihre Behandlung als Abzüge vom Roheinkommen führt aber im Wesentlichen zu demselben Ergebnisse, wenn nur die Belastungen der von der Besteuerung ausgeschlossenen Ertragsquellen (§§ 79 ff.) unberücksichtigt bleiben.

Neben den Renten brauchen die auf besonderen Rechtstiteln beruhenden dauernden Lasten nicht noch besonders hervorgehoben zu werden, da die Belastungen dieser Art schon unter den Begriff der Renten fallen.

Inwieweit sonstige Abzüge, z. B. von Prämien für Lebensversicherung, von den nicht schon als Betriebskosten zu berücksichtigenden Beiträgen zu Kranken- und dergl. Kassen u. s. w., zuzulassen sind, hängt vorzugsweise von Billigkeitsrücksichten ab.

Im Bereiche der beschränkten Steuerpflicht (§ 80) empfiehlt sich die gesetzliche Ausschließung des Abzuges von Schuldenzinsen und Renten, soweit sie nicht unmittelbar durch die Bewirthschaftung der inländischen Quellen entstanden und bei diesen als Betriebskosten zu berücksichtigen sind. Denn ohne solche Einschränkung würde dem Inhaber die Möglichkeit geboten sein, willkürlich, insbesondere durch dingliche Belastung der Quellen mit Hypotheken u. s. w., die Erträge ganz oder theilweise der Besteuerung zu entziehen.

4. Die Steuerpflicht.

a) Im Allgemeinen.

§ 79.

Nach den obersten Besteuerungsgrundsätzen (§ 5) soll die subjektive Steuerpflicht, die sich bei richtiger Erfassung des Einkommensbegriffes auf natürliche Personen als Steuerträger zu beschränken hat (§ 75), allgemein sein. Die Ausnahmen müssen sich demnach in den engsten Schranken halten; sie erstrecken sich gemeiniglich nur auf den

Landesherrn und die Mitglieder seines Hauses sowie auf Befreiungen aus völkerrechtlichen Gründen.

Hinsichtlich der objektiven Steuerpflichtigkeit handelt es sich um die Entscheidung der Fragen, mit welchem Einkommensbetrage gemäß der allgemeinen steuerlichen Leistungsfähigkeit die Besteuerung zu beginnen hat (§ 81), und welche Ertragsquellen aus besonderen Gründen von der Berechnung des Einkommens auszuschließen sind.

In subjektiver wie in objektiver Beziehung wird das Besteuerungsrecht der Deutschen Bundesstaaten durch die den Landesrechten vorgehenden Vorschriften des Reichsgesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870 wesentlich eingeschränkt:

A. In subjektiver Hinsicht ist die Heranziehung eines Deutschen zu den direkten Staatssteuern nur demjenigen Bundesstaate, in welchem er seinen Wohnsitz, d. h. eine Wohnung unter Umständen inne hat, welche auf die Absicht der dauernden Beibehaltung einer solchen schließen lassen, und bei einem mehrfachen Wohnsitze in seinem Heimathstaate und in anderen Bundesstaaten nur dem Heimathstaate gestattet.

Bei Ermangelung eines Wohnsitzes in Deutschland kann die Besteuerung eines Deutschen nur in dem Aufenthaltstaate erfolgen.

In Reichs- oder Staatsdiensten stehende Deutsche dürfen nur in demjenigen Bundesstaate besteuert werden, in welchem sie ihren dienstlichen Wohnsitz haben.

B. In objektiver Beziehung dürfen allgemein — ohne Beschränkung auf Deutsche — der Grundbesitz und der Betrieb eines Gewerbes, sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen nur von demjenigen Bundesstaate besteuert werden, in welchem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird.

Gehalt, Pension und Wartegeld, welche Deutsche Militärpersonen und Civilbeamte, sowie deren Hinterbliebene aus der Kasse eines Bundesstaates beziehen, sind nur in demjenigen Staate zu besteuern, welcher die Zahlung zu leisten hat.

Nach § 6 des Reichsges. vom 15. März 1888 gelten die Deutschen Schutzgebiete als Inland.

In neuester Zeit äußert sich mehr und mehr das im allseitigen Interesse liegende Streben, einzelne die internationalen Beziehungen berührende Fragen der subjektiven und objektiven Steuerpflicht durch völkerrechtliche Verträge zu regeln. Insbesondere ist der zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen zwischen Preußen und Oesterreich geschlossene Vertrag vom 21. Juni 1899 (P.G.S. 1900 S. 259) hervorzuheben.

b) Die subjektive Steuerpflicht.

§ 80.

Die subjektive Steuerpflicht entsteht entweder durch persönliche Beziehungen zum Staate — Staatsangehörigkeit, Wohnsitz, Aufenthalt —, und zwar mit der Wirkung der grundsätzlichen Erstreckung auf alle Ertragsquellen (unbeschränkte Steuerpflicht), oder durch wirthschaftliche Beziehungen zum Staate — Grundbesitz oder Gewerbebetrieb im Staatsgebiete, Zahlung von Besoldung, Pension oder Wartegeld aus der Staatskasse —, und zwar mit der Wirkung der Beschränkung auf die entsprechenden Ertragsquellen (beschränkte Steuerpflicht).

A. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht sind zu unterscheiden:

1. Staatsangehörige.

   Nach dem allgemeinen Steuerbegriffe bildet die Staatsangehörigkeit den nächsten Grund für die Entstehung der Steuerpflicht. Inwieweit die ohne Verlust der Staatsangehörigkeit erfolgte Auswanderung die Beendigung der Steuerpflicht nach sich ziehen soll, könnte zweifelhaft sein. Ließe sich für die Aufrechthaltung der Steuerpflicht die Fortdauer des Schutzes und der Fürsorge für den Ausgewanderten geltend machen, so würde doch die Ermittelung des Einkommens und in noch höherem Grade die Einziehung der Steuer solchen Schwierigkeiten begegnen, daß sich die Rechtsfolge des Erlöschens der Steuerpflicht mit der ernstlich gemeinten und thatsächlich vollzogenen (vergl. § 18 des Reichsges. vom 1. Juni 1870) Auswanderung empfiehlt.

   Nach den reichsrechtlichen Beschränkungen (§ 79) ist die Besteuerung eines Staatsangehörigen in seinem Heimathstaate in jedem Falle durch den dienstlichen Wohnsitz, sonst nur durch den ausschließlichen Wohnsitz (Aufenthalt) in anderen Bundesstaaten (Schutzgebieten) ausgeschlossen.

2. Angehörige anderer Bundesstaaten dürfen nach den reichsrechtlichen Vorschriften (§ 79) nur von demjenigen Bundesstaate besteuert werden, in welchem sie ihren dienstlichen Wohnsitz haben, oder ohne gleichzeitigen Wohnsitz in ihrem Heimathstaate wohnen oder ohne Wohnsitz in Deutschland sich aufhalten.

3. Ausländer.

   Ist auch die Besteuerung der im Staate Wohnsitz oder Aufenthalt nehmenden Ausländer (Nichtdeutsche) nach dem Maße der

ihrerseits vom Staate und seinen Einrichtungen gezogenen Vortheile berechtigt, so würde sich doch eine unbillige Besteuerung schon wegen Gefährdung des dem Staate und seinen Angehörigen vortheilhaften Fremden- und wirthschaftlichen Verkehres verbieten. Die ständige Niederlassung (Wohnsitznahme — § 7 B.G.B.) im Staatsgebiete wird die sofortige Entstehung der Steuerpflicht eines Ausländers unbedenklich zur Folge haben dürfen. Die gleiche Folge mag an den Ablauf einer längeren — etwa einjährigen — Aufenthaltsfrist geknüpft werden. Wenn aber ein Aufenthalt des Erwerbes wegen die sofortige Entstehung der Steuerpflicht nach sich ziehen soll, so muß es sich um besonders geartete Erwerbzwecke handeln. Die Entstehung der Steuerpflicht durch Aufenthalt des Erwerbes wegen setzt jedenfalls voraus, daß ein Ausländer im Staate auf längere Dauer seines Erwerbes wegen Aufenthalt nimmt. Es muß von vornherein für gänzlich ausgeschlossen erachtet werden, alle Ausländer auf Grund eines zu einmaligen, gelegentlichen oder vorübergehenden Erwerbzwecken genommenen Aufenthaltes mit ihrem gesammten Einkommen zu besteuern. Eine solche Steuerpolitik würde sich schon durch die Gefährdung des inländischen Handels und Verkehres sowie durch die drohenden internationalen Verwickelungen und Gegenmaßregeln der ausländischen Staaten von selbst verbieten. Ausländische, sich für die Zwecke ihres ausländischen Geschäftes vorübergehend in einem Staate aufhaltende Gewerbetreibende sowie ausländische Reisende, Gewerbegehülfen (Monteure und dergl.) u. s. w., welche im Interesse ihrer auswärtigen Geschäftsherren vorübergehend thätig sind, entwickeln hiermit eine Thätigkeit, welche lediglich als einmaliger Ausfluß des ausländischen Gewerbebetriebes erscheint und die Entstehung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht begründen kann[1]). Dem nachtheiligen Wettbewerbe der Ausländer wird im Wesentlichen vorgebeugt sein, wenn die Entstehung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufenthalt des Erwerbes wegen auf diejenigen Ausländer beschränkt wird, welche durch fortgesetzte gewerbliche Thätigkeit eine inländische Ertragsquelle (Gewerbebetrieb) begründen.

B. Das der beschränkten Steuerpflicht entsprechende ausschließliche Besteuerungsrecht der Bundesstaaten entsteht nach den

[1]) E. in St. IX. 3 ff.

reichsrechtlichen Vorschriften (§ 79 B) ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit, Wohnsitz und Aufenthalt

1. im Bereiche der Quellen des Grundbesitzes für den Staat der Belegenheit,
2. bei der Quelle des Gewerbebetriebes für den Betriebstaat,
3. bei den Hebungsrechten hinsichtlich der Bezüge Deutscher Militärpersonen und Civilbeamten sowie ihrer Hinterbliebenen an Gehalt, Pension und Wartegeld für den Staat, welcher die Zahlung zu leisten hat.

c) Die objektive Steuerpflichtigkeit.

α) Die untere Grenze der Steuerpflichtigkeit.

§ 81.

Das Gebot der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit bedingt die Ausscheidung der völlig Leistungsunfähigen durch Festsetzung einer allgemeinen zahlenmäßigen Grenze für den Beginn der Steuerpflichtigkeit. Wer nur über ein höchstens für die Bestreitung des nothdürftigen Lebensunterhaltes ausreichendes Einkommen verfügt, kann hiervon auch nicht den geringsten Betrag zur Deckung des Bedarfes an direkten Steuern abgeben. Der Staat kann wohl verlangen, daß die Steuerträger sich einschränken, um den ihrem Einkommen entsprechenden Steuerbeitrag zu erübrigen. Er würde aber mit seinen eigenen Zwecken in Widerspruch gerathen, wenn er auch den unentbehrlichen Betrag des nothdürftigen Lebensunterhaltes durch Besteuerung kürzen wollte. Hieraus ergiebt sich zugleich, daß es sich nicht etwa um die Freilassung eines standesmäßigen, sondern nur um die des nothwendigen Lebensunterhaltes handeln kann. Dem in der Volkswirthschaftslehre vielfach so bezeichneten „freien", d. h. dem nach Kürzung um den Bedarf für den Lebensunterhalt verbleibenden Einkommen ist eine steuerliche Bedeutung nicht beizulegen. Dagegen wird die Freilassung des s. g. Existenzminimum fast allseitig anerkannt.

Wo aber hierbei die Grenze zu ziehen ist, hängt von so mancherlei Rücksichten ab, daß für eine wissenschaftliche Behandlung nur ein knapper Raum bleibt.

Läßt sich für eine möglichst niedrige Grenze die Nothwendigkeit finanzieller Ergiebigkeit geltend machen, so fällt es auf der anderen Seite stärker ins Gewicht, daß gerade in den unteren Stufen des Einkommens die Steuerveranlagung und -erhebung unverhältnißmäßige

Schwierigkeiten, Weiterungen und Kosten verursacht. Der für eine tiefere Grenze sprechenden Forderung der Allgemeinheit der Besteuerung stehen die Unbilligkeit und die Gehässigkeit der steuerlichen Belastung kleiner Einkommen gegenüber. Die Auffassung, als ob durch die Besteuerung das staatsbürgerliche Bewußtsein gehoben werde, hält vor der nüchternen Wirklichkeit nicht Stand. Die tägliche Sorge um den nothwendigen Lebensunterhalt läßt eine ideale Auffassung von staatsbürgerlichen Pflichten nicht aufkommen. Nirgends begegnet die Besteuerung einem stärkeren Widerspruche, als in den unteren Einkommensstufen, und die Vorstellung, als ob die Steuerzahlung eine Ehre sei, ist überall eine vereinzelte Ausnahme.

Mögen auch nach der Höhe des Steuerbedarfes, der Wohlhabenheit eines Landes, dem Herkommen, manche Abweichungen stattfinden, so wird doch im Allgemeinen die Grenze der Steuerpflichtigkeit dort zu ziehen sein, wo die Nachtheile der Einkommensbesteuerung von den Vorzügen überwogen werden (§§ 123 ff.), und das ist jedenfalls erst bei einem höheren, über die in Deutschland übliche Grenze der Steuerpflichtigkeit hinausgehenden Einkommen der Fall.

Die Grenze der Steuerpflichtigkeit bei der Englischen Einkommensteuer — 160 £ = 3200 ℳ. — ist für Deutsche Verhältnisse offenbar zu hoch. Dagegen scheint selbst die zur Zeit höchste Bemessung für Deutschland von 900 ℳ. (Preußen und Baden) zu niedrig zu sein. In älteren Gesetzesvorlagen der Preuß. Staatsregierung vom Jahre 1883 war die Freilassung des Einkommens bis zu 1200 ℳ. aufwärts vorgesehen.

Im Uebrigen steht diese Frage mit der Zusammensetzung des ganzen Steuersystemes in engem Zusammenhange. Bei den Vorzügen, welche mit der Ausschließung eines empfindlichen Druckes der indirekten Besteuerungsform, besonders den Verbrauchsteuern, eigen sind, empfiehlt es sich, die ärmeren Volksschichten mittelst solcher Steuern an der Aufbringung des Steuerbedarfes zu betheiligen und hiermit den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung durchzuführen, dagegen die Grenze der Steuerpflichtigkeit höher zu ziehen. Insbesondere eröffnet sich die Möglichkeit, die mit der Größe der Familie zunehmende Ungleichmäßigkeit der Belastung mit Konsumtionsteuern (§ 19) durch Abstufung der Grenze der Steuerpflichtigkeit nach der Größe der Familie auszugleichen. So könnte z. B. bei Bestimmung der Steuerpflichtigkeit für Alleinstehende auf Einkommen von wenigstens 900 ℳ. die Grenze für kinderlose Eheleute auf 1100 ℳ. und für je

zwei Kinder unter 14 Jahren um je 100 ℳ. höher bemessen werden. Hiermit würden die an sich begründeten Klagen über die ungleichmäßige Wirkung der Konsumtionsbesteuerung ihre Berechtigung verlieren. Ein in dieser Form praktisch noch nirgends versuchter Fortschritt in der Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung darf auch durch untergeordnete finanzielle Rücksichten nicht aufgehalten werden.

β) Weitere Beschränkungen der Steuerpflichtigkeit.

§ 82.

Es entsteht die Frage, ob über die Abgrenzung der allgemeinen Steuerpflichtigkeit (§ 81) sowie über die reichsrechtlichen Beschränkungen wegen Einkommens aus Deutschem Grundbesitz und Gewerbebetrieb und aus Gehalts- u. s. w. Bezügen (§§ 79 B, 80 B), ferner wegen des Militäreinkommens (§ 73) hinaus noch weitere Beschränkungen der Steuerpflichtigkeit, insbesondere durch Ausschließung der Erträge *ausländischer* (nichtdeutscher) Quellen von der Anrechnung als Einkommen stattzufinden haben. Hier wird sich eine abweichende Behandlung der Ausländer (Nichtdeutsche) empfehlen.

Daß das Einkommen der *Staatsangehörigen* aus dem im Auslande angelegten Kapitalvermögen von der Besteuerung ausgeschlossen werden könnte, ist schon deshalb zu verneinen, weil hiermit ein volkswirthschaftlich nachtheiliger Abfluß des inländischen Geldkapitales in das Ausland begünstigt werden würde. Der Besteuerung der Erträge aus anderen ausländischen Quellen haftet zwar insoweit eine Unbilligkeit an, als solche Erträge regelmäßig schon von dem ausländischen Staate besteuert sind. Indessen kann diese Rücksicht eine Ausnahme nicht begründen, weil die steuerliche Behandlung im Auslande den Umfang der auf der Staatsangehörigkeit beruhenden Steuerpflichtigkeit nicht verkümmern darf. Ueberdies pflegt die Anlegung inländischen Kapitales in ausländischem Grundbesitze und Gewerbebetriebe gerade in Erwartung höheren Gewinnes zu geschehen, so daß die doppelte Besteuerung des hieraus fließenden Ertrages — im Auslande und im Inlande — kaum als Härte erscheint.

Für eine abweichende Behandlung der *Angehörigen anderer Bundesstaaten* lassen sich triftige Gründe nicht geltend machen. Dagegen spricht für eine Ausnahme zu Gunsten der *Ausländer* die im volkswirthschaftlichen Interesse liegende Begünstigung der Niederlassung wohlhabender Ausländer. Wenn ein Staat seine ausländischen Einwohner auch von ihrem Einkommen aus den Erträgen *aus-*

ländischen Grundbesitzes und Gewerbebetriebes besteuern wollte, so würden sich hierdurch gerade die reicheren Ausländer von der Niederlassung abhalten lassen und mit Rücksicht hierauf empfiehlt sich die Ausschließung der Erträge dieser Quellen von der Anrechnung als Einkommen. Auf die Erträge anderer Quellen kann sich aber die Ausnahme füglich nicht erstrecken, weil sonst die völlige Freilassung der Ausländer die Regel und hiermit ihre Betheiligung an der Tragung der Lasten des Staates, dessen Vortheile sie in weitem Umfange genießen, in unbilliger Weise ausgeschlossen oder wenigstens übermäßig beschränkt sein würde. Ebensowenig ist ein Grund ersichtlich, die Begünstigung wegen der Erträge ihres ausländischen Grundbesitzes und Gewerbebetriebes auch denjenigen Ausländern zu gewähren, welche infolge ihrer Niederlassung des Erwerbes wegen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (§ 80 A 3). Diese werden vielmehr steuerlich in gleicher Weise wie Staatsangehörige zu behandeln sein.

5. Die Steuerbemessung.

a) Verschiedene Besteuerung von Besitz- und Arbeiteinkommen.

§ 83.

Wenngleich sich die Forderung einer höheren Belastung des Besitzes im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer schwerlich verwirklichen läßt (§ 34), so empfiehlt sich doch eine geringere Belastung des reinen Arbeitsertrages (§ 73). Hierfür sprechen Rücksichten der Billigkeit und Zweckmäßigkeit.

Die Person ist hier zwar nicht die Quelle selbst, aber doch die nothwendige Voraussetzung für das Bestehen der Quelle. Der Inhaber muß zum Zwecke der Ertragserzielung seine ganze Arbeitskraft aufwenden und verbrauchen. Die zur Erhaltung der Arbeitskraft erforderlichen Aufwendungen sind daher, wenn auch nicht Betriebskosten im engeren Sinne, so doch auch nicht rein persönliche Ausgaben. Dasselbe gilt von den Aufwendungen für berufmäßige Fortbildung, für Beschaffung von Fachlitteratur, für Mehraufwand an Kleidung u. s. w. Alle diese Aufwendungen gehen vielfach über das rein persönliche Bedürfniß hinaus und dienen zugleich der Quelle, haben also eine gemischte Natur, ohne daß sich ihre Beziehung auf die Person und auf die Quelle zahlenmäßig ausdrücken ließe. Die Aufwendungen entziehen sich überhaupt meistens der zahlenmäßigen Be-

rechnung, sind einzeln für sich oft kleinlich, aber doch im Ganzen nicht unbeträchtlich.

Daß die Erträge aus den mit Erwerbvermögen ausgestatteten Quellen außerdem noch mit irgend welchen anderen Steuerformen getroffen werden, dient nicht zur Rechtfertigung einer gleichmäßigen Einkommensbesteuerung, sofern hier besondere Rücksichten eine geringere Belastung des Ertrages aus reiner Arbeitsthätigkeit erfordern.

Ein den Rücksichten der Billigkeit und Zweckmäßigkeit entsprechender Ausgleich gegenüber den sonstigen Quellen läßt sich bei der Einkommensbesteuerung nur dadurch erzielen, daß die Erträge reiner Arbeitsthätigkeit, wenigstens bis zu einer gewissen Höhe, nicht mit dem vollen Betrage, sondern nur mit einem gesetzlich zu bestimmenden Bruchtheile, etwa zu $^3/_4$ oder $^4/_5$, als Einkommen angerechnet werden.

b) Der Steuerfuß.

§ 84.

Der berechtigten Forderung, daß die persönliche Leistungsfähigkeit bei der Besteuerung weite Berücksichtigung finden und für die Einkommensbesteuerung den vorzugsweise anzuwendenden Maßstab bilden soll, würde ein gleichmäßig prozentualer Steuerfuß nicht genügen.

Daß die wirthschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit mit der Höhe des Einkommens steigt, ist eine Thatsache, deren Richtigkeit sich Niemand verschließen kann. Wer nur ein zum nothdürftigen Lebensunterhalte ausreichendes Einkommen („Existenzminimum" — § 81) hat, kann hiervon nichts für den Einkommensteuerbedarf abgeben. Wer etwas mehr hat, kann, wenn er sich auch einschränken muß, doch etwas dazu beitragen. Mit der steigenden Höhe des Einkommens vermindert sich das Maß der Einschränkung und steigt das Maß der Beitragsfähigkeit, jedoch nicht gleichmäßig, sondern in wachsendem Grade.

Wer z. B. bei einer gleichmäßigen Besteuerung zu 3 % von 1500 ℳ. Einkommen 45 ℳ. Steuer entrichten sollte, würde sich viel größeren Einschränkungen unterziehen müssen und die Steuerbelastung weit drückender empfinden, als diejenigen, welche von 3000 ℳ. 90 ℳ., von 6000 ℳ. 180 ℳ, von 12000 ℳ. 360 ℳ., von 24000 ℳ. 720 ℳ. und so fort zu zahlen haben würden. Bei höheren Einkommen entfällt überhaupt die Nothwendigkeit jeglicher Einschränkung und hiermit die Empfindung der Belastung als Druck, weil der Steuer-

betrag nur die Summe verkürzt, welche sonst zur Bildung neuen Kapitales erübrigt worden wäre.

Dem Verlangen, daß die Steuervertheilung der Empfindung der Belastung (§ 7) entspreche, wie sie sich — selbstverständlicher Weise nicht nach dem Gefühle des Einzelnen, sondern unter Voraussetzung gemeingewöhnlicher Verhältnisse — je nach der Höhe des Einkommens äußert, kann also nur durch einen mit der Höhe des Einkommens fortschreitenden Steuerfuß — Progression des Steuerfußes — genügt werden.

Eine unbegrenzte Progression führt zur Enteignung und ist deshalb gänzlich ausgeschlossen. Eine Beschränkung bis zur Erreichung einer bestimmten Höhe des Einkommens liegt im Wesen der Sache. Ob man mit Rücksicht hierauf von Progression oder Degression reden will, ist eine Frage des Geschmackes, die Jeder nach seinem Belieben lösen mag, je nachdem er ein Ding von vorn oder von hinten anzusehen vorzieht; es sind nur verschiedene Bezeichnungen für denselben Begriff.

Es handelt sich also um die Bestimmung der Grenze, mit deren Erreichung die Progression aufhören und einer gleichmäßig prozentualen Besteuerung weichen soll; denn die Progression lediglich einem theoretischen Grundsatze zu Liebe in einer thatsächlich kaum merkbaren Weise fortzusetzen, würde keinen Sinn haben.

Die Grenze läßt sich aber nur auf Grund praktischer Erwägungen und thatsächlicher Erfahrungen, in Anknüpfung an das Herkommen, und vor allen Dingen unter Berücksichtigung der Anschauungen und Empfindungen der Steuerträger bestimmen. Niemand setzt sich gern einer von ihm selbst als unbillig empfundenen Besteuerung aus. Würden einem Steuerträger die Früchte seines Vermögens und seiner Erwerbthätigkeit in einem solchen Umfange entzogen, daß ihm nach seinem Empfinden nicht mehr der angemessene Antheil verbleibt, so entsteht die Gefahr, daß er entweder seine Erwerbthätigkeit beschränkt, oder auf Mittel und Wege, erlaubter oder unerlaubter Art, Bedacht nimmt, um sich dem Uebermaße der Steuerbelastung zu entziehen. Hierbei wird die List der Steuerträger stets größer sein als die Klugheit der Steuerverwaltung. Die redlichen Steuerträger werden nur die vom Gesetze gebotenen Mittel anwenden, also z. B. einen Theil ihrer Ertragsquellen den Kindern u. s. w. abtreten, oder einen der mit den reichsrechtlichen Vorschriften (§§ 79, 80) geöffneten Wege beschreiten — wie Erwerbung von Grundbesitz oder Gewerbebetrieben

in anderen Bundesstaaten, Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Bundesstaat, Entäußerung der bisherigen Staatsangehörigkeit und Begründung der Staatsangehörigkeit in einem anderen Bundesstaate unter gleichzeitiger Niederlassung in dem neuen Heimathstaate u. s. w. —, oder im schlimmsten Falle auswandern. Andere werden Maßnahmen ergreifen, die an der Grenze des Erlaubten liegen; noch Andere werden vor wirklichen Unredlichkeiten nicht zurückscheuen. Kurzum, ein Staat, der ohne Rücksicht auf die Anschauungen und Empfindungen der betroffenen Steuerträger in unbilliger Weise die Progression überspannen wollte, würde die hierbei verfolgten steuerlichen Zwecke nicht erreichen, sondern sich selbst schädigen.

Man wird nicht behaupten können, daß die neuerdings nach dem Vorgange Preußens übliche Abgrenzung der Progression mit 4 % des Einkommens[1]) die einzig richtige und insbesondere keiner Erhöhung fähig sei. Jedenfalls würde aber bei einer weiteren Fortführung der Progression nur langsam und mit großer Vorsicht verfahren werden dürfen.

§ 85.

Mit der Freilassung des zum *nothdürftigen* Lebensunterhalte unentbehrlichen Bedarfes (§ 81) steht die Frage der Progression des Steuerfußes nicht im Zusammenhange. Dort handelt es sich um die Bestimmung einer *allgemeinen* Grenze der Steuerpflichtigkeit und die *Höhe* jenes Bedarfes läßt sich nach durchschnittlichen Verhältnissen bemessen, so daß demjenigen, welcher zu einem *standesmäßigen* Unterhalte einen höheren Bedarf beansprucht, mit Rücksicht auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine entsprechende Einschränkung zugemuthet werden darf. Für die Zwecke der *Progression* des Steuerfußes auf *individuelle* Verhältnisse, insbesondere auf den *Stand* Rücksicht zu nehmen, ist unmöglich, weil der *individuelle* Bedarf so verschieden ist und sich nach so vielen und überall von einander abweichenden Rücksichten gestaltet, daß durchschnittliche Verhältnisse nicht gefunden werden können. Es läßt sich deshalb auch nicht rechtfertigen, von den Einkommen durchweg oder bis zu einer gewissen Grenze vorab den Betrag des Existenzminimum abzuziehen und die Steuer nach dem verbleibenden Reste zu bemessen. Ebensowenig empfiehlt sich zur

[1]) Rechnerisch beträgt die Preuß. Einkommensteuer niemals volle 4 % des Einkommens, sondern etwas weniger, nämlich nur 4 % des in die *vorhergehende* Stufe fallenden höchsten Einkommensbetrages.

Nachahmung das Beispiel Englands, wo nur bei den Einkommen von 160 bis 400 £ (3200 bis 8000 ℳ.) der steuerfreie Betrag des Existenzminimum von 160 £, bei höheren Einkommen aber ein geringerer Betrag (150 £ bei 400 bis 500, 120 £ bei 500 bis 600 und 70 £ bei 600 bis 700 £ Einkommen) abgezogen und die Steuer nach dem Reste berechnet wird.

Der anzuerkennende Zweck, die geringeren Einkommen vor Ueberlastung zu schützen, läßt sich besser, als auf solchen künstlichen Umwegen, direkt erreichen, indem von einem geringen Steuersatze ausgegangen und dieser in langsamer Steigerung fortgeführt, der Berücksichtigung individueller, die persönliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigender Verhältnisse aber durch Ermäßigung der Steuersätze selbst (§ 87) Rechnung getragen wird.

Die Progression auf rein mathematischem Wege bestimmen zu wollen, würde ein aussichtloses Bemühen sein. Es bleibt nur übrig, nach billigem Ermessen und nach den im eigenen Lande sowie in anderen Staaten mit gleichen oder ähnlichen Verhältnissen gewonnenen Erfahrungen, besonders aber unter Schonung der minder Leistungsfähigen, den Ausgangs- und Endpunkt sowie die Steigerung zu bestimmen.

c) Der Steuertarif.

§ 86.

Die Form, in der das Ergebniß der Steuerbemessung zum Ausdrucke gelangt, berührt eine Frage, die zum Theil mit der Forderung der Beweglichkeit des Steuerfußes (§ 4) und dem hiermit verknüpften Steuerbewilligungsrechte der Landesvertretung zusammenhängt, im Uebrigen aber steuertechnischer Natur ist. In letzterer Beziehung kommt besonders die Aufstellung und Einrichtung eines Steuertarifes in Betracht, weil diese Form das anschaulichste Bild gewährt.

Hier bieten sich zwei Hauptwege, je nachdem der Steuerfuß oder der unter Anwendung des Steuerfußes gefundene Steuerbetrag (Steuersatz) dargestellt werden soll. Im ersteren Falle sind die Grenzen — Mindest- und Höchstbetrag — der Einkommen, auf welche derselbe Prozentsatz anzuwenden ist, mit diesem selbst zu bestimmen, so daß der Steuerbetrag stets unter Anwendung des Prozentsatzes auf das ermittelte Einkommen einer Berechnung bedarf. Im zweiten Falle erfolgt die Bildung von Einkommenstufen (Steuerstufen) mit Angabe des für jede Stufe — zweckmäßiger Weise nach dem zwischen der Mindest-

und Höchstgrenze liegenden rechnerischen Mittel — aus der zu Grunde liegenden Progression berechneten Steuerbetrages, so daß sich ohne weitere Berechnung aus dem festgestellten Einkommen der Steuerbetrag ergiebt.

Jeder dieser beiden Wege hat seine Vorzüge und Nachtheile; was bei dem einen Vorzug ist, bildet den Nachtheil des anderen und umgekehrt. Insbesondere wird mit der tarifmäßigen Darstellung des Steuerfußes jeder Steuerträger auf das Genaueste nach seinem zahlenmäßigen Einkommen besteuert, während schon ein geringer Irrthum in der Einkommensberechnung den Steuerbetrag beeinflussen, also eine Unrichtigkeit mit nachtheiligen Folgen (Bestrafung, Nachbesteuerung) bilden kann; auch erscheint die hier stets nothwendige Berechnung des Steuerbetrages als Erschwerung. Dagegen hat die tarifmäßige Darstellung der Steuerbeträge eine ungenaue, in der unteren Hälfte der Steuerstufe dem Steuerträger, in der oberen dem Staate nachtheilige Erfassung des Einkommens und ein Springen der Steuersätze von einer Stufe zur anderen zur Folge, während die Nachtheile des Mangels von Fehlergrenzen in der Einkommensberechnung und die Nothwendigkeit einer besonderen Berechnung der Steuerbeträge vermieden werden.

Bei Abwägung der beiderseitigen Vorzüge und Nachtheile erscheint die tarifmäßige Darstellung der Steuerbeträge als der zweckmäßigere Weg, sofern nur die hiermit verbundenen Nachtheile auf ein geringes Maß beschränkt werden. Dies kann geschehen einestheils durch Bildung von Stufen mit nicht zu weiten Zwischenräumen, anderentheils durch Erleichterungen an der unteren Grenze der Stufen, nämlich durch die Bestimmung, daß der Steuerträger bei Ueberschreitung der unteren Grenze des Einkommens um einen innerhalb des Steuersatzes seiner Stufe verbleibenden Betrag nur den Steuersatz der vorhergehenden Stufe zu entrichten hat, oder, wenn es sich um die niedrigste (erste) Stufe handelt, freizulassen ist. Wenn z. B., wie in Preußen, die Steuerpflichtigkeit mit einem Einkommen von mehr als 900 ℳ. beginnt und die erste Stufe das Einkommen bis zu 1050 ℳ. mit einem Steuersatze von 6 ℳ. ergreift, so würde es unbillig sein, diejenigen, welche Einkommen zwischen 900 und 906 ℳ. haben, mit 6 ℳ. zu besteuern und hiermit schlechter zu stellen als diejenigen, welche 900 ℳ. Einkommen beziehen. Denn wenn der Steuersatz z. B. von einem nur 901 ℳ. betragenden Einkommen abgezogen wird, so verbleibt dem Inhaber nur ein Einkommen von 901 — 6 = 895 ℳ. für die Be-

streitung des Lebensunterhaltes, so daß er noch 5 ℳ. weniger als das Existenzminimum haben würde.

Abgesehen hiervon zeigt der Preußische Steuertarif, welcher mit $^2/_3$ % der unteren Stufengrenze von 900 ℳ. beginnend, bei Einkommen von 100 000 ℳ. die Progressionsgrenze von 4 % erreicht, daß sich unter Abstufung des Einkommens mit Bestimmung der Steuersätze für jede Stufe ein allen billigen Anforderungen, auch hinsichtlich der Progression, genügender Tarif (Stufentarif) herstellen läßt.

d) Steuerermäßigungen.

§ 87.

Da die persönliche Leistungsfähigkeit bei der Einkommensbesteuerung in weitestem Umfange berücksichtigt werden kann und soll, die Einrichtung des Steuertarifes aber eine Berücksichtigung der die Leistungsfähigkeit beeinträchtigenden *individuellen* Verhältnisse nicht gestattet, so läßt sich dieses Ziel nur auf dem Wege der *Ermäßigung der tarifmäßigen Steuersätze* in den hierfür geeigneten Einzelfällen erreichen. Voraussetzung ist die wesentliche Beeinträchtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit durch *besondere*, nicht schon bei Ermittelung der quellenmäßigen Erträge und der Abzüge vom Roheinkommen (§ 78) berücksichtigte Umstände, also durch Vorgänge im Bereiche der persönlichen Verhältnisse, welche *ungewöhnliche Aufwendungen aus dem Reineinkommen* verursachen, z. B. wegen Unterhaltes und Erziehung von Kindern, wegen gesetzlicher oder moralischer Verpflichtung zum Unterhalte armer Angehöriger, infolge von Unglücksfällen, Krankheit, Verschuldung und dergl.

Beim Zutreffen solcher Voraussetzungen muß dem Steuerträger innerhalb der gesetzlich zu bestimmenden Grenzen ein *Recht* auf Steuerermäßigung gewährt werden, und wenn auch die Entscheidung stets mehr oder minder von subjektivem Ermessen abhängig bleiben wird, so muß doch für eine *einheitliche* und *gleichmäßige* Handhabung dieses Rechtes gesorgt werden. Die ungleichmäßige und willkürliche Gewährung oder Versagung einer Rechtswohlthat verursacht berechtigte Unzufriedenheit.

Hiermit wird aber auch der Forderung wegen Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit aus Billigkeitsrücksichten ausreichend Rechnung getragen sein.

Wollte man, *ohne* Berücksichtigung der *individuellen* Verhältnisse, *allgemein* Steuerermäßigungen, z. B. bestimmte Abzüge

für Kinder bis zu einem gewissen Lebensalter, gestatten, so würde hiermit eine Ausnahme geschaffen, welche der Zweckbestimmung des Einkommens zuwiderliefe, die persönliche Leistungsfähigkeit außer Acht ließe und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtigte. Wenn die Zweckbestimmung des Einkommens darin besteht, zur Bestreitung der persönlichen Lebensbedürfnisse auch für die Familie zu dienen (§ 76), so ist die Zulassung eines allgemeinen Abzuges für Kinder hiermit nicht vereinbar. Die Leistungsfähigkeit der Steuerträger wird durch Kinder in höchst verschiedenem Maße beeinflußt; während sie z. B. dem Bauer durchweg geringere Aufwendungen verursachen, ja sogar nicht selten Betriebskosten ersparen, erwachsen allen Beamten und Angestellten erhebliche Unterhalts- nnd Erziehungskosten. Stand und Beruf des Steuerträgers, Lebenshaltung, Höhe des Einkommens, Anzahl der Kinder u. s. w. spielen hier eine so große Rolle, daß ein allgemeiner zahlenmäßiger Abzug für jedes Kind rein mechanisch und in hohem Grade ungleichmäßig wirkt.

Jedenfalls erscheint es weit zweckmäßiger, die Größe der Familie durch Abstufung der Grenze für den Beginn der Steuerpflichtigkeit zu berücksichtigen (§ 81).

6. Die Ausführung der Besteuerung im Allgemeinen.

a) Das Verfahren.

§ 88.

Das Verfahren zur Ausführung der Besteuerung zerfällt in drei zeitlich auf einander folgende Abschnitte: Vorbereitungs-, Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren.

Der Schwerpunkt des ganzen Verfahrens liegt in der Veranlagung; hiervon muß deshalb ausgegangen werden.

Unter Veranlagung ist die Festsetzung des von den einzelnen Steuerträgern für das Erhebungs-(Steuer-)jahr (§ 45) zu entrichtenden Steuerbetrages durch die hierfür zuständige Behörde (Veranlagungsbehörde — § 98) zu verstehen. Der früher übliche Ausdruck „Einschätzung" ist veraltet und für die individuelle Einkommensbesteuerung unzutreffend, da hierbei der Schätzung eine nur subsidiäre Bedeutung zukommt (§ 104).

Damit die Erhebung im Steuerjahre rechtzeitig erfolgen kann, muß die Veranlagung aller Steuerträger im Wesentlichen bis zum Beginne des Steuerjahres vollendet und durch Mittheilung der festgesetzten Steuerbeträge an die Betheiligten zum Abschlusse gebracht

sein. Das jährliche Veranlagungsgeschäft, d. h. die in der Festsetzung der Steuerbeträge für alle Steuerträger ihres örtlichen Bereiches (Veranlagungsbezirkes) bestehende Thätigkeit der Veranlagungsbehörden, muß deshalb innerhalb der letzten Monate vor Beginn des Steuerjahres im Zusammenhange ausgeführt werden.

Von dieser jährlichen (ordentlichen) Veranlagung verschieden sind die außerordentlichen, durch die Entstehung einer neuen oder erweiterten Steuerpflicht im Steuerjahre verursachten Zugangs- oder anderweitigen Veranlagungen, welche jedoch bei der Zugrundelegung des im letzten Vorjahre erzielten wirklichen Einkommens für die Steuerbemessung völlig vermieden werden (§ 50). Hier wird im Weiteren nur die jährliche Veranlagung zum Gegenstande der Erörterung gemacht.

Die Veranlagungsbehörde muß, um die Steuerfestsetzungen bewirken zu können, Kenntniß von den Personen der Steuerträger sowie von allen für die Steuerfestsetzung im Einzelnen erheblichen rechtlichen und thatsächlichen Verhältnissen (Besteuerungsunterlagen und -merkmale) haben. Diese Kenntniß durch Aufstellung von Verzeichnissen der Steuerträger sowie durch Sammlung der Besteuerungsunterlagen und -merkmale zu vermitteln, ist Gegenstand des Vorbereitungsverfahrens.

Dem mit der Benachrichtigung der einzelnen Betheiligten von dem Ergebnisse abschließenden Veranlagungsverfahren folgt für die hiermit Unzufriedenen das Rechtsmittelverfahren, welches die Prüfung der Richtigkeit der angefochtenen Veranlagungsergebnisse und in den geeigneten Fällen die Berichtigung zum Gegenstande hat.

b) Die leitenden allgemeinen Grundsätze.

§ 89.

Das Ziel der Veranlagung jedes einzelnen Steuerträgers kann nur in der materiell richtigen Besteuerung, d. h. in der Festsetzung desjenigen Steuerbetrages bestehen, welcher seinem individuellen Einkommen und innerhalb der vom Gesetze gezogenen Schranken seiner persönlichen Leistungsfähigkeit entspricht. Jede Verkürzung dieses Betrages benachtheiligt den Staat und die Gesammtheit der Steuerträger, deren Betheiligung an der Aufbringung des Steuerbedarfes hierdurch vermehrt wird; jede Ueberschreitung enthält eine Benachtheiligung des einzelnen Steuerträgers. Jeder Einzelne soll also zum vollen, gesetzlich zutreffenden Steuerbetrage, aber auch nicht hierüber hinaus veranlagt werden. Diese Anforderung muß die gesammte Ausführung

der Besteuerung in allen Abschnitten des Verfahrens beherrschen. Das ganze Verfahren muß so gestaltet werden und alle Einrichtungen müssen darauf abzielen, daß der Zweck einer *materiell richtigen* Besteuerung im weitesten Umfange erreicht wird.

Hierzu bedarf es einer sorgfältigen Abgrenzung der Rechte und Obliegenheiten sowohl für die Vertreter des Staates als auch für die Steuerträger unter gleichmäßiger Vertheilung von Licht und Schatten. Die *entscheidenden* Behörden müssen, um unparteiisch ihres Amtes walten zu können und um jedem Verdachte einseitiger Begünstigung entzogen zu sein, *über beiden Theilen stehen*. Dagegen muß, wie den Vertretern des Staates die Wahrnehmung des fiskalischen Interesses, so auch den Steuerträgern die Geltendmachung ihrer eigenen Interessen *gleichmäßig* ermöglicht werden.

Diese naheliegenden Anforderungen sind bisher sowohl in der Gesetzgebung, als auch in der wissenschaftlichen Lehre viel zu wenig berücksichtigt worden. Während die früheren unvollkommenen Einkommensteuergesetze bei der Gestaltung des Verfahrens die Rechte des Staates hinter die der Steuerträger zurücktreten ließen, ist in der neueren Gesetzgebung das entgegengesetzte Bestreben erkennbar.

Kaum irgendwo im ganzen Steuerwesen wirkt aber eine *einseitig fiskalische und engherzig bürokratische* Richtung so nachtheilig, wie bei der Einkommensbesteuerung, nicht nur weil sich hier für eine solche Richtung ein weites Feld erschließt, sondern auch weil sie sich mit der alljährlichen Wiederholung der Veranlagung in den weitesten Schichten der Steuerträger stets von Neuem fühlbar macht. Hiermit wird das Mißtrauen gegen die Steuerbehörden und ihre Organe stets von Neuem wachgerufen und in immer weitere Kreise getragen. An die Stelle fördernder Mitwirkung der Steuerträger treten alsdann vorsichtige Zurückhaltung und Abschließung, Streben nach Verdunkelung und wirkliche Unredlichkeit. Während die Ausführung der Einkommensbesteuerung bei richtiger Gestaltung des Verfahrens in hohem Grade geeignet ist, zur richtigen Erkenntniß der staatsbürgerlichen Pflichten und zur Hebung des staatsbürgerlichen Bewußtseins beizutragen, und den Einzelnen zur wirthschaftlichen Einrichtung seiner Haushaltsführung durch Voranschläge, gewissenhafte Anschreibungen u. s. w. anzuregen, und hiermit einen *erziehlichen* Einfluß auszuüben, kann durch übermäßige Fiskalität diese Wirkung in das *Gegentheil* verkehrt werden. Die hieraus entspringenden nachtheiligen Folgen werden sich besonders in den weniger gebildeten Schichten der Bevölkerung geltend machen,

welche, außer Stande, ihre Interessen selbst zu vertreten, die Beihülfe unzuverlässiger und wenig gewissenhafter Rathgeber in Anspruch zu nehmen versucht sein werden.

Mit Einrichtungen und Maßnahmen, welche in einseitiger und übertrieben fiskalischer Richtung auf die Erzielung eines möglichst hohen Steueraufkommens hinwirken, würde dem Staate selbst am schlechtesten gedient sein. Viel wichtiger als ein solcher finanzieller Vortheil ist eine mit den steuerlichen Einrichtungen zufriedene Bevölkerung. Einzelne Unzufriedene wird es auch bei den vollkommensten Einrichtungen geben; das ist gleichgültig, wenn nur der großen Masse der Bevölkerung das Bewußtsein innewohnt, nicht über Gebühr belastet und durch die bestehenden Einrichtungen gegen Uebergriffe geschützt zu sein.

Sollen diese Ziele in vollem Umfange erreicht werden, so bedarf es einer grundsätzlichen Scheidung zwischen den Geschäften der Steuerverwaltung und denen der Steuerfestsetzung. Nach dem alten Grundsatze, daß Niemand Richter in eigener Sache sein soll, müssen die Behörden und Organe der Steuerverwaltung (Steuerbehörden) von den Geschäften der Steuerfestsetzung — sowohl der Veranlagung als auch der Entscheidung von Rechtsmitteln — ausgeschlossen bleiben. Dagegen muß ihnen, um die fiskalischen Interessen nachdrücklich vertreten zu können, außer der Vorbereitung der Veranlagung und der Vollstreckung der Veranlagungsergebnisse, insbesondere das Recht zustehen, sich an den Berathungen der Veranlagungsbehörden zu betheiligen, Anträge zu stellen, sich über das Vorbringen der Veranlagten im Rechtsmittelverfahren zu äußern und auch ihrerseits Rechtsmittel einzulegen.

§ 90.

Jedem Steuerträger müssen die für seine Veranlagung maßgebenden Einkommens-, Vermögens- und sonstigen persönlichen Verhältnisse am besten bekannt sein. Ihn von jeder Mitwirkung bei seiner Veranlagung auszuschließen, wäre widersinnig. Die früher geübte Heimlichkeit des Verfahrens, die in dem zweischneidigen Verbote des tieferen oder lästigen Eindringens[1]) in die Einkommens- und Vermögensverhältnisse gipfelte, ist mit der Besteuerung des individuellen Einkommens nicht vereinbar und darf als eine überwundene Anschauung bezeichnet werden. Es kann sich vielmehr nur noch darum handeln,

[1]) §§ 10a Abs. 3, 4; 22 Abs. 3; 23 des Preuß. Ges. vom 1./25. Mai 1851/73.

inwieweit, in welchen Richtungen und mit welchen Wirkungen die Steuerträger bei ihrer Veranlagung mitzuwirken *berechtigt* oder *verpflichtet* sein sollen.

Die *freiwillige* Mitwirkung der Steuerträger kann in jedem Abschnitte des Verfahrens der Sache nur förderlich sein und muß deshalb als ihr *Recht* zugelassen werden. Unter bestimmten Voraussetzungen kann ihnen aber auch die gesetzliche *Verpflichtung* auferlegt werden, ihre Mitwirkung bei Vermeidung von Rechtsnachtheilen eintreten zu lassen. Diese Verpflichtung betrifft namentlich die Abgabe einer an bestimmte Formen gebundenen Erklärung über die für die Veranlagung maßgebenden Einkommens- u. s. w. Verhältnisse in dem vorbereitenden Abschnitte (*Steuererklärung* — § 93), ferner in allen Abschnitten des Verfahrens die Beantwortung von Fragen über einzelne Punkte und die Erbringung von Nachweisen, endlich das Vorbringen im Rechtsmittelverfahren.

Selbst bei Strafandrohung gegen wissentlich unrichtige Angaben darf aber der Steuerträger nicht beanspruchen, daß sein Vorbringen ungeprüft als richtig anerkannt werde; denn sowohl die thatsächlichen Anführungen als auch die auf subjektivem Urtheile beruhenden Angaben (Schätzungen) sind mehr oder weniger dem Irrthume ausgesetzt. Das Recht der Prüfung darf den entscheidenden Behörden nach keiner Richtung hin verschränkt werden. Dagegen steht dem Prüfungsrechte der Behörden das Recht der Steuerträger auf *vollständige und richtige Würdigung* ihres Vorbringens gegenüber. Wenn die Steuerträger das Recht und unter Umständen die Pflicht zur Mitwirkung bei der Veranlagung haben, so folgt hieraus auch die *Verpflichtung der entscheidenden Behörden*, das für die Veranlagung des Einzelnen wesentliche Vorbringen zu prüfen und, soweit es sich nicht als unrichtig erweist, zu berücksichtigen.

Durch die Mitwirkung der Steuerträger wird die *amtliche Sammlung des Stoffes* von Besteuerungsunterlagen und -merkmalen nicht ausgeschlossen. Die amtlichen Ermittelungen sind vielmehr unentbehrlich, einerseits für die Prüfung und Ergänzung der Angaben der einzelnen Steuerträger, andererseits für die Veranlagung derjenigen, welche es an jeder Mitwirkung haben fehlen lassen. Beides, die Mitwirkung der Steuerträger und die amtliche Sammlung des Veranlagungsstoffes, muß zur Erreichung des Zieles richtiger Besteuerung neben einander hergehen.

Die hiernach bestehende amtliche Ermittelungspflicht erstreckt sich auf die Beschaffung der sämmtlichen für die richtige Besteuerung des Einzelnen nothwendigen Unterlagen und Merkmale. Zur vollständigen Erfüllung dieser Pflicht gehört deshalb auch die Befragung des Steuerträgers über die sich der Kenntniß der Behörden entziehenden und die von ihnen zwar ermittelten, aber noch nicht feststehenden Punkte. Da der Steuerträger über seine Einkommens- u. s. w. Verhältnisse die beste Auskunft geben kann, seine Befragung also ein besonders geeignetes Mittel der Erforschung unbekannter Unterlagen und Merkmale ist, so muß auch von diesem Mittel Gebrauch gemacht werden, soweit davon ein Erfolg erwartet werden darf. Da ferner die Ergebnisse der ohne Zuziehung des Steuerträgers angestellten Ermittelungen Irrthümer enthalten können, deren Berichtigung ihm ermöglicht werden muß, so hat sich die Befragung auch auf solche Ergebnisse zu erstrecken. Dem Steuerträger muß bis zur endgültigen Feststellung seines Steuerbetrages die Berichtigung unrichtiger Voraussetzungen offen gehalten werden. Er kann seine Mitwirkung in dieser Richtung aber nicht eher eintreten lassen, als bis er von den zu berichtigenden Voraussetzungen Kenntniß erhalten hat. Es liegt also im allseitigen Interesse, ihm hierzu möglichst früh durch Mittheilung und Befragung Gelegenheit zu bieten. Jedenfalls dürfen unrichtige Voraussetzungen, zu deren Berichtigung ihm nicht Anlaß geboten war, ihm gegenüber nicht als feststehende Thatsachen behandelt und verwerthet werden.

In diesen Beziehungen steht dem Mitwirkungsrechte der Steuerträger die Befragungspflicht der zuständigen Behörden gegenüber. Daß die Ertheilung wissentlich unrichtiger Auskunft verboten und unter Strafe zu stellen ist, entzieht sich jedem Zweifel. Im Uebrigen hängt es von der gesetzlichen Regelung ab, inwieweit dem Steuerträger eine mit rechtsnachtheiligen Folgen verknüpfte Verpflichtung zur Beantwortung gestellter Fragen auferlegt werden soll. Fehlt es an besonderen gesetzlichen Bestimmungen hierüber, so erscheint es als eine nach den begleitenden Umständen zu entscheidende thatsächliche Frage, welche Schlüsse aus der Unterlassung der erforderten Auskunftertheilung gezogen werden dürfen.

Die amtliche Ermittelungspflicht findet in der thatsächlichen Möglichkeit der Ermittelung ihre natürliche Begrenzung. Was sich nach Lage des Einzelfalles der amtlichen Ermittelung überhaupt entzieht, muß, um Berücksichtigung finden zu können, von dem Steuer-

träger angezeigt werden. Insoweit steht der amtlichen Ermittelungspflicht überall die Anzeigepflicht der Steuerträger gegenüber. Die Anzeigepflicht erstreckt sich auf alle der äußeren Wahrnehmung verborgenen Umstände, welche die nach den äußeren Anzeichen begründete und bemessene subjektive oder objektive Steuerpflicht ausschließen oder beschränken, insbesondere also auf die nur dem Steuerträger bekannten Abzüge vom Roheinkommen.

§ 91.

Zur Erreichung des Zieles einer materiell richtigen Besteuerung darf die Mitwirkung des Steuerträgers nicht über den Umfang des Nothwendigen hinaus in Anspruch genommen und die Formen des Verfahrens müssen so gestaltet werden, daß das Ziel auf dem kürzesten, einfachsten und billigsten Wege erreicht wird. Hieraus ergeben sich im Einzelnen folgende Anforderungen:

A. Dem Steuerträger darf stets nur die Mittheilung desjenigen Stoffes angesonnen werden, welcher sich auf seine eigene Besteuerung bezieht. Unzulässig würde es sein, von ihm Angaben lediglich zum Zwecke der Besteuerung fremder Personen zu verlangen, z. B. den Abzug zweifellos zu entrichtender Schuldenzinsen von der namentlichen Bezeichnung der Gläubiger abhängig zu machen, um diese Angabe für die Besteuerung der Gläubiger verwerthen zu können. Ein solches Begehren würde als gehässige Zumuthung empfunden werden. Die Vernehmung als Zeuge ist hiervon unabhängig.

B. Die zu stellenden Anforderungen müssen sich auf das Wesentliche und das Erfüllbare beschränken. Die Erforderung von Auskunft über unerhebliche oder bereits bekannte Dinge erscheint als überflüssige Belästigung. Daß Anforderungen, deren Erfüllung nach Vernunftregeln unmöglich oder nach allgemeinen Rücksichten, den besonderen Verhältnissen der Steuerträger u. s. w. ausgeschlossen ist, nicht gestellt werden dürfen, ist selbstverständlich. So würde der unmögliche Beweis der Negative, z. B. daß der Steuerträger keinen Ertrag aus Kapitalvermögen oder keinen höheren als den von ihm angegebenen Ertrag habe, nicht gefordert werden dürfen. Ebenso unberechtigt wäre das Verlangen, daß Minderkaufleute durch kaufmännische, kleine Landwirthe oder Gewerbetreibende durch förmliche Buchführung einen Nachweis erbringen, oder daß Beläge, Quittungen u. s. w. über solche Gegenstände vorgelegt werden sollen, über welche nach der Verkehrssitte derartige Bescheinigungen nicht ausgestellt zu werden pflegen.

C. Das formale Recht soll sich überall der Sache, d. h. der Erreichung des Zieles der materiell richtigen Besteuerung unterordnen. Formale mit Rechtsnachtheilen verknüpfte Vorschriften sind nicht zu entbehren, dürfen aber nicht über das Maß des Nothwendigen und Billigen hinausgehen. Insbesondere müssen die an die Steuerträger gerichteten Mittheilungen, Aufforderungen u. s. w. mit den geeigneten Rechtsbelehrungen, Verwarnungen und dergl. versehen, die Rechtsnachtheile dem Zwecke angemessen und zur Vermeidung unbilliger Härten durch Zulassung von Entschuldigungsgründen, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und dergl. abwendbar sein.

D. Durch die das Verfahren beherrschenden Rücksichten der Kürze, Einfachheit und Kostenersparniß darf die materielle Richtigkeit der Besteuerung nicht in unbilliger Weise beeinträchtigt werden. Ein diesen Anforderungen an die Gestaltung des Verfahrens entsprechender Ausgleich läßt sich nur mit solchen Einrichtungen erzielen, welche das gemeinschaftliche Zusammenwirken der Steuerträger und der zuständigen Behörden anbahnen und fördern. Hier gilt es, eine von dem staatsbürgerlichen Bewußtsein getragene Mitwirkung der Steuerträger herbeizuführen, um möglichst schon bei der Vorbereitung der Veranlagung eine gegenseitige Verständigung oder wenigstens eine Klärung des Sach- und Rechtsverhaltes unter Scheidung des feststehenden und des streitigen Stoffes zu erzielen. Zu diesem Behufe muß das Verfahren so gestaltet und gehandhabt werden, daß die Steuerträger den zuständigen Behörden und ihren Organen mit vollem Vertrauen entgegenkommen. In den Steuerträgern muß die Ueberzeugung geweckt und befestigt werden, daß sie nur in dem gesetzlichen Umfange ihren staatsbürgerlichen Pflichten genügen sollen. Hierzu dienen vor Allem rücksichtsvolle und wohlwollende Behandlung, Vermeidung jeder überflüssigen Belästigung, sachdienliche Rechtsbelehrung, volle Geheimhaltung der Einkommens- u. s. w. Verhältnisse gegenüber Unbetheiligten, aber Ausschließung der Heimlichkeit gegenüber dem Pflichtigen selbst und volle Aufklärung über alle Einzelheiten der ihm obliegenden Mitwirkung.

Insbesondere ist die Glaubwürdigkeit der Pflichtigen nicht ohne triftige Gründe in Zweifel zu ziehen. Die Benachrichtigung über die von ihnen verlangte Mitwirkung muß so zeitig und eingehend erfolgen, daß sie sich über den Gegenstand ausreichend unterrichten, auf mündliche Verhandlungen vorbereiten und die etwa erforderlichen Nachweise beschaffen können. Bei allen Anforderungen ist auf leichte Erfüllbarkeit

sowie Zeit- und Kostenersparniß auch für die Pflichtigen Bedacht zu nehmen.

Ob die mündliche Verhandlung dem Schriftwechsel vorzuziehen ist, richtet sich nach dem Gegenstande und der Person. Bei der Mündlichkeit wird die Verhandlung vor der entscheidenden Behörde selbst am besten zum Ziele führen. Jedenfalls müssen aber alle Verhandlungen von solchen Organen geleitet und geführt werden, welche nicht nur den Gegenstand beherrschen, sondern auch den durch die Vertrauensstellung bedingten Anforderungen voll gewachsen sind. Die Ergebnisse mündlicher Verhandlungen sind in einwandfreier schriftlicher Form festzustellen.

Das Ziel aller Verhandlungen mit den einzelnen Pflichtigen muß darin bestehen, den *ganzen* für ihre richtige Besteuerung maßgebenden Stoff sobald als möglich zu erforschen und aufzuklären. Gänzlich zu vermeiden sind *einseitige*, nur auf die dem Pflichtigen *ungünstigen* Umstände gerichtete Befragungen, die Verwerthung von Mißverständnissen, auf Irrthum oder Rechtsunkunde beruhenden Anerkenntnissen, unverschuldeten oder verbesserungsfähigen Formfehlern und dergl. zum Nachtheile des Pflichtigen, überflüssige Häufung von Vorladungen und Rückfragen, unerfüllbare oder unbillige Anforderungen u. s. w.

7. Die Vorbereitung der Veranlagung.

a) *Die amtlichen Ermittelungen.*

§ 92.

Die nächste Grundlage der jährlichen Veranlagung bildet die Feststellung der einzelnen zu veranlagenden *Personen* für den ganzen Veranlagungsbezirk (§ 97). Alle der unbeschränkten und der beschränkten (§ 80) *subjektiven* Steuerpflicht unterliegenden Personen müssen vor dem Beginne des jährlichen Veranlagungsgeschäftes ermittelt werden, mögen sie nach den Voraussetzungen der *objektiven* Steuerpflichtigkeit *steuerfrei* oder *steuerpflichtig*, d. h. mit negativem oder mit positivem Ergebnisse zu veranlagen sein.

Für diese Feststellung bedarf es der gesetzlichen Bestimmung des *Veranlagungsortes*. Als die einfachste und natürlichste Regelung erscheint es, im Bereiche der unbeschränkten Steuerpflicht den Wohnsitz im Staate und bei mehrfachem Wohnsitze den von dem Steuerträger als Veranlagungsort gewählten Wohnsitz, in Ermangelung eines Wohnsitzes aber den Aufenthaltsort zur Zeit der Vorbereitung des Veranlagungsgeschäftes, dagegen für den Bereich der beschränkten Steuer-

pflicht den Ort (Gemeinde) als Veranlagungsort zu bestimmen, wo der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird. Die Bestimmungen, welche weiter erforderlich sind, theils um die hiermit noch offen gelassenen Fälle — z. B. für steuerpflichtige Staatsangehörige im Auslande, für Pflichtige mit mehrfachem Wohnsitze ohne Ausübung des Wahlrechtes, für die Besteuerung von Gehalts- u. s. w. Bezügen gemäß § 4 D. G. — zu treffen, theils um mehrfachen Veranlagungen derselben Person vorzubeugen, richten sich nach steuer- und kassentechnischen und sonstigen Zweckmäßigkeitsrücksichten.

Die Aufstellung der Personenverzeichnisse erfolgt am zweckmäßigsten gemeindeweise durch die politischen Ortsbehörden, sei es zufolge fortgeschriebener Nachweisungen, sei es auf Grund besonderer jährlicher Aufnahme des Personenstandes für das Veranlagungsgeschäft.

Auch für die weiter nothwendige Sammlung der Besteuerungsunterlagen und -merkmale sind die Ortsbehörden die geeignetste Stelle, da sie den Einwohnern ihrer Gemeinde am nächsten stehen, mit ihren Einkommens- u. s. w. Verhältnissen am vertrautesten sind und die für die Veranlagung wichtigen äußeren Merkmale am besten zu erkennen vermögen.

Für diese Sammlung handelt es sich um die möglichst vollständige und zuverlässige Ermittelung aller einzelnen Ertragsquellen einer jeden Person und der hieraus fließenden, in ihrer Gesammtsumme das Roheinkommen bildenden Reinerträge, ferner der Abzüge vom Roheinkommen, mit deren Kürzung sich das Reineinkommen ergiebt, endlich der etwa zu berücksichtigenden Umstände, welche die persönliche Leistungsfähigkeit in ungewöhnlicher Weise beeinträchtigen (§ 87). Die Ergebnisse dieser Sammlung sind zweckmäßiger Weise in die Steuerlisten (§ 101) aufzunehmen.

Welche Einrichtungen aber auch getroffen und welche Hülfsmittel den Behörden auch geboten sein mögen, ohne Mitwirkung der Steuerträger selbst wird sich der sachliche Veranlagungsstoff nur selten in ausreichendem Maße ermitteln lassen.

Schon die Ertragsquellen sind nur zum Theil äußerlich erkennbar. Insbesondere entziehen sich mehr oder minder der Wahrnehmung die Quellen außerhalb des Staatsgebietes und von den inländischen Quellen das Kapitalvermögen, die nicht in äußeren Veranstaltungen hervortretenden Gewerbebetriebe und Arbeitsthätigkeiten sowie die nicht aus den Grundbüchern u. s. w. ersichtlichen Hebungsrechte.

Von den quellenmäßigen Erträgen lassen sich regelmäßig nur die feststehenden Einnahmen gewisser Quellen, wie Pacht- und Miethzinse, Gehaltsbezüge u. s. w. mit Sicherheit erkennen, während sich die von Jahr zu Jahr wechselnden Erträge der Landwirthschaft, des Gewerbebetriebes, der Arbeitsthätigkeit der Erkenntniß verschließen. Für die weiten Bereiche der hier beim Mangel sicherer rechnungsmäßiger Unterlagen nothwendigen Schätzungen (§§ 102 ff.) handelt es sich bei den amtlichen Ermittelungen um die Gewinnung derjenigen äußeren Merkmale, aus deren Gesammtheit sich ein annähernd richtiger Schluß auf den quellenmäßigen Ertrag ziehen läßt; z. B. bei der Landwirthschaft um die Größe des Gutes, die Zusammensetzung nach Kultur- und Bodenarten, den wirthschaftlichen Zusammenhang der Grundstücke, die Art der Bewirthschaftung, den Hausstand des Inhabers unter Scheidung von eigenen und fremden Arbeitskräften, den Viehbestand, die Veranlagung zur Grundsteuer u. s. w. Bei anderen Quellen, insbesondere beim Gewerbebetriebe, fehlt es aber fast ganz an solchen äußeren Merkmalen.

Die Abzüge vom Roheinkommen lassen sich nur zum geringen Theile von außen wahrnehmen, während die besonderen, die Leistungsfähigkeit beeinträchtigenden Umstände in weiterem Umfange äußerlich erkennbar sind.

Soll bei der Veranlagung das individuelle Einkommen auch nur annähernd richtig getroffen werden, so läßt sich die Mitwirkung der Steuerträger schon in dem vorbereitenden Abschnitte des Verfahrens nicht umgehen. Die freiwillige Mitwirkung, welche im weitesten Umfange zuzulassen ist (§ 90), genügt aber nicht, weil die Gewinnung des nothwendigen Veranlagungsstoffes hiermit weder für alle Steuerträger noch auch für die freiwillig mitwirkenden nach allen Richtungen hin gesichert sein würde. Vielmehr kann dieses Ziel nur durch einen mit Rechtsnachtheilen verbundenen Zwang erreicht werden.

b) Die Steuererklärungen.

§ 93.

Mit der Anforderung eines gesetzlichen Zwanges zur Mitwirkung der Steuerträger für die Zwecke ihrer Veranlagung war die wissenschaftliche Lehre den Gesetzgebungen seit langer Zeit vorausgeeilt. Sie fußte hierbei auf der feststehenden Thatsache, daß der Mangel eines solchen Zwanges überall die größten Ungleichmäßigkeiten in der Einkommensbesteuerung, offenkundige Verkürzungen des Staates, Gesetzes-

verletzungen und -umgehungen, kurzum einen Zustand zur Folge gehabt hatte, der den Anforderungen der Gerechtigkeit schnurstracks zuwiderlief. Solche Mißstände mochten zwar zum Theil durch andere Ursachen, wie unzweckmäßige Zusammensetzung der Veranlagungsbehörden, Unvollkommenheit der sonstigen Hülfsmittel zur Erfassung des Einkommens, unzureichende Ordnung des Rechtsmittelverfahrens u. s. w. mitverschuldet sein, ihr tieferer Grund lag jedenfalls in dem Mangel jenes Zwanges.

Die weitverbreitete Abneigung gegen die gesetzliche Einführung zwangweiser Mitwirkung beruhte auf der Scheu vor der Offenlegung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Die hiermit verknüpften Befürchtungen sind auch keineswegs grundlos. Wenn man auch von den oft weitgehenden Belästigungen ganz absehen will, so läßt sich doch nicht verkennen, daß für zahlreiche Steuerträger mit verwickelten Einkommensverhältnissen die in bestimmten zahlenmäßigen Angaben bestehende Mitwirkung eine ebenso schwierige als verantwortungsvolle Aufgabe ist. Manche, und gerade besonders gewissenhafte Personen fühlen sich schon verletzt und bloßgestellt, wenn ihren Angaben nicht ohne Prüfung und Nachweisung geglaubt wird. Am meisten befürchtet werden aber materielle Schädigungen, welche mit der Erschütterung des Kredites infolge der Offenlegung der Verhältnisse, namentlich auf gewerblichem Gebiete, eintreten und geradezu den Ruin zur Folge haben können. Eine völlige Geheimhaltung ist schon wegen des Bekanntwerdens der Ergebnisse der Veranlagung nirgends möglich und die hieraus entspringenden Befürchtungen veranlassen manchen Gewerbetreibenden zur Angabe höherer Erträge oder zur Verschweigung von Schulden. Auch die Offenbarung von geschäftlichen, persönlichen, Familien- u. s. w. Angelegenheiten, die aus sonstigen Gründen geheim gehalten werden müssen, wird mit Recht gescheut.

Solche Rücksichten können aber nicht den Ausschlag geben, wenn das öffentliche Interesse, was nicht geleugnet werden kann, den Mitwirkungszwang verlangt. Jedoch muß ihnen bei der Ausgestaltung dieses Zwanges im Einzelnen nach Möglichkeit Rechnung getragen werden.

Die neueren Gesetzgebungen sind deshalb mit Recht zur Einführung der Zwangsmitwirkung der Steuerträger zum Zwecke ihrer Veranlagung durch Abgabe förmlicher Erklärungen über ihre Einkommensverhältnisse (Steuererklärung, Bekenntniß, Fassion) übergegangen.

§ 94.

Form und Inhalt der Einkommensanzeigen, welche mit dem neuerdings üblich gewordenen, wenn auch irreführenden Ausdrucke „Steuererklärungen" bezeichnet zu werden pflegen, bestimmen sich nach dem Zwecke dieser Mitwirkung der Steuerträger.

Die Steuererklärung ist nicht etwa eine Selbstveranlagung in dem Sinne, daß der der angegebenen Schlußsumme des steuerpflichtigen Einkommens entsprechende Steuersatz unbedingt oder bis zur Erbringung eines Gegenbeweises für die Veranlagung maßgebend sein müßte (§ 90). Sie ist vielmehr nur ein Veranlagungsmittel, ein in der Mitwirkung des Steuerträgers bestehendes Hülfsmittel, dessen sich die Veranlagungsbehörde neben den ihr sonst zustehenden Hülfsmitteln zur Erforschung des steuerpflichtigen Einkommens zu bedienen hat. Der Veranlagungsbehörde muß das Recht der Prüfung aller Einzelangaben der Steuererklärung in Bezug auf ihre thatsächliche und rechtliche Richtigkeit nach Maßgabe der vorhergegangenen amtlichen Ermittelungen, ihrer eigenen Kenntniß der Verhältnisse und der etwa noch vorzunehmenden Erhebungen unter allen Umständen vorbehalten bleiben. Sollte die Steuererklärung die Bedeutung einer Selbstveranlagung im obigen Sinne haben, so würden die sich hieraus ergebenden Mißstände den Zuständen in der Einkommensbesteuerung, denen durch die Zwangsmitwirkung der Steuerträger hat Abhülfe gewährt werden sollen (§ 93), mindestens gleichkommen.

Als wirksames Veranlagungsmittel können die Steuererklärungen nur dienen, wenn sie vor der Veranlagung, also bis zu einem bestimmten Zeitpunkte, in schriftlicher oder protokollarischer Form abgegeben werden. Als wesentlicher Bestandtheil pflegt die feierliche Versicherung der Abgabe nach bestem Wissen und Gewissen erfordert zu werden. Dieser Anforderung entsprechen die Strafandrohungen für wissentlich unrichtige Angaben.

Für den Inhalt der Steuererklärungen kommt es darauf an, ein wirksames Veranlagungsmittel zu gewinnen, ohne über den Umfang des Nothwendigen hinauszugehen (§ 91). Eine auf die Einzelheiten der Quellen und ihrer Roh- und Reinerträge gerichtete Steuererklärung würde bei nicht ganz einfachen Verhältnissen eine Aufgabe bilden, der die wenigsten Steuerträger gewachsen wären, und die selbst von diesen als eine unerträgliche Belästigung empfunden werden würde. Der Angabe solcher Einzelheiten bedarf es aber auch nicht. Für die Zwecke der Veranlagung genügt vielmehr die Angabe der Reinerträge

für die einzelnen Quellengruppen als Höchstbeträge („nicht mehr als ..... M.") sowie der beanspruchten zahlenmäßigen Abzüge vom Roheinkommen nach den verschiedenen Arten. Auf Grund dieser Angaben kann sich die Veranlagungsbehörde zunächst ein Urtheil darüber bilden, ob sie die Steuererklärung für richtig hält oder weitere Auskunft verlangen will (§ 99). Auf der anderen Seite sind aber auch jene Angaben zur Gewinnung eines solchen Urtheiles unentbehrlich; bei einem Mindermaße von Anforderungen würde eine wirksame Prüfung der Regel nach nicht erfolgen können.

Weitere Angaben zu machen, insbesondere die Unterlagen der Berechnung u. s. w. der Steuererklärung beizufügen, kann dem freien Willen der Steuerträger überlassen werden.

§ 95.

Die Steuererklärung hat zwar nur die Bedeutung eines Veranlagungsmittels ohne rechtliche Bindung der Veranlagungsbehörde an ihren Inhalt. Gleichwohl kann die Abgabe nicht ohne jegliche Rechtswirkung für den Steuerträger bleiben; das ergiebt sich schon aus der Form und dem Inhalte der Steuererklärungen.

Wenn der Staat die Steuererklärung unter Androhung von Rechtsnachtheilen als Pflicht erfordert, die feierliche Versicherung der Richtigkeit nach bestem Wissen und Gewissen vorschreibt und wissentlich unrichtige oder unvollständige Angaben unter Strafe stellt, so muß diesem Zwange auch ein Recht des Steuerträgers in der Richtung gegenüberstehen, daß von seinen Angaben nicht ohne triftigen Grund und nicht ohne ihm Gelegenheit zur Rechtfertigung zu geben abgewichen werden darf. Ein Staat, welcher die feierliche Versicherung der Richtigkeit nach bestem Wissen und Gewissen erfordern, trotzdem aber die willkürliche Abweichung von dem Inhalte der Steuererklärungen gestatten wollte, würde seine eigenen Staatsbürger von vornherein mit dem Makel der Unglaubwürdigkeit behaften und hiermit für sich selbst die Voraussetzungen eines Kulturstaates verneinen.

Die Glaubwürdigkeit der Angaben einer Steuererklärung darf nur insoweit bezweifelt werden, als sie auf bestimmten rechtlichen oder thatsächlichen Irrthümern beruhen oder aus sonstigen thatsächlichen Gründen unglaubhaft erscheinen. Inwieweit aber diese Voraussetzungen für die einzelne Steuererklärung zutreffen, läßt sich nur nach vorgängiger Verhandlung mit dem Erklärenden feststellen. Diesem muß Gelegenheit gegeben werden, seine Angaben näher zu

begründen oder nachzuweisen oder bei Anerkennung von Irrthümern selbst zu berichtigen, Mißverständnisse aufzuklären und unrichtige Unterstellungen abzuwehren. Die sich hierauf beziehenden Verhandlungen bilden den Gegenstand des *Beanstandungsverfahrens* (§ 99).

Das mit der Abgabe einer Steuererklärung verbundene Recht des Steuerträgers besteht hiernach darin, daß nur nach *ordnungmäßiger Beanstandung* von seinen Angaben abgewichen werden darf.

§ 96.

Die gesetzliche Abgrenzung des *Kreises der zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichteten Personen* wird durch die Rücksichten auf die Veranlagungsbehörden (§ 98) und -bezirke (§ 97) in hohem Grade beeinflußt. Werden große Bezirke mit kollegialischen Behörden gebildet, so ist die Ausdehnung des Steuererklärungszwanges auf die *sämmtlichen* Steuerträger ausgeschlossen. Um für die große Zahl der zur eigenen schriftlichen Anfertigung der Steuererklärungen nicht befähigten Personen die protokollarische Entgegennahme zu ermöglichen, müßten alsdann in zahlreichen Orten jedes Bezirkes hierfür geeignete amtliche Stellen eingerichtet oder bestimmt werden. Wäre dies schon schwierig, so würden die Prüfungen und Beanstandungen der übergroßen Menge von Steuererklärungen geradezu unmöglich sein.

Der Steuererklärungszwang pflegt deshalb in der Weise beschränkt zu werden, daß auf die jährlich zu bestimmten Terminen ergehenden *öffentlichen Aufforderungen* nur die bereits zur Zeit mit höherem Einkommen von einer bestimmten Untergrenze ab veranlagten Personen, die übrigen aber nur im Falle einer *besonderen, an jeden Einzelnen persönlich* gerichteten Aufforderung zur Abgabe von Steuererklärungen *verpflichtet* sind. Mit der Zulassung der Verpflichtung durch *besondere* Aufforderung ist die Möglichkeit gegeben, auch diejenigen Personen, welche zwar bisher mit einem geringeren Einkommen veranlagt waren, aber muthmaßlich ein höheres, seither verborgen gebliebenes Einkommen beziehen, zur Abgabe einer Steuererklärung zu veranlassen.

Die hiernach nicht verpflichteten Personen sind zur *freiwilligen* Abgabe von Steuererklärungen mit voller Rechtswirkung befugt.

Als *Mittel zur Erzwingung* der Abgabe von Steuererklärungen dienen Ordnungstrafen oder Rechtsnachtheile, z. B. ein nach der Höhe des Veranlagungsergebnisses bemessener *Zuschlag*. Dagegen würde der Rechtsnachtheil des *Verlustes der Rechtsmittel* gegen das

Veranlagungsergebniß nicht nur über die mit dem Steuererklärungszwange verfolgten Zwecke weit hinausgehen, sondern auch mit der staatlichen Rechtsordnung kaum verträglich sein. Die Veranlagungsbehörde mag, wenn sie die absichtliche Vorenthaltung der Steuererklärung zum Zwecke einer Verheimlichung oder Verdunkelung der Einkommensverhältnisse annimmt, hieraus weitgehende Schlüsse auf die Höhe des Einkommens ziehen und demgemäß den Steuerbetrag bestimmen; alsdann wird der Pflichtige genöthigt sein, sich im Rechtsmittelverfahren wegen der Unterlassung der Abgabe der Steuererklärung zu rechtfertigen und die hieraus gezogenen Schlüsse durch Offenlegung seiner Einkommensverhältnisse zu widerlegen, und hiermit ist der mit dem Steuererklärungszwange verfolgte Zweck erreicht. Dagegen würde der Verlust der Rechtsmittel auch diejenigen Personen, deren Unterlassung gar nicht auf böswilliger Absicht, sondern auf Rechtsunkenntniß, Fahrlässigkeit oder Zufälligkeiten irgend welcher Art beruht, rechtlos machen. Ein solcher Zustand ist aber ohne Mißbrauch nicht denkbar.

8. Die Veranlagung.

a) Zeit und Bezirk der Veranlagung.

§ 97.

Die jährliche Veranlagung soll sich nach Möglichkeit dem Zustande beim Beginne des Steuerjahres, für welche sie erfolgt, anschließen. Das für die sämmtlichen Steuerträger des Bezirkes in einheitlichem Zusammenhange auszuführende Veranlagungsgeschäft beansprucht zwar stets einen gewissen längeren Zeitraum; um aber die Störungen zu beschränken, welche in der Zeit vom Beginne des Geschäftes bis zum Anfange des neuen Steuerjahres durch Veränderungen in der subjektiven und objektiven Steuerpflicht verursacht werden, ist der Zeitraum der Ausführung nach Möglichkeit abzukürzen. Auf der anderen Seite muß aber das Veranlagungsgeschäft, damit sich alsbald die Steuerhebung anschließen kann, bis zum Beginne des Steuerjahres im Großen und Ganzen zum Abschlusse gebracht sein. Es wird sich also stets auf die Zeit der letzten Monate des laufenden Steuerjahres zusammendrängen.

Diese Rücksicht ist für die Bildung der Veranlagungsbezirke von besonderer Bedeutung. Die Größe muß so bemessen sein, daß die Veranlagungsbehörde in der gegebenen kurzen Frist das Veranlagungsgeschäft durchführen und im Wesentlichen zum Abschlusse bringen kann. Hierneben sind aber auch noch andere Rücksichten bestimmend. Bei

einer übermäßigen Ausdehnung des Veranlagungsbezirkes würde die Veranlagungsbehörde die Uebersicht verlieren und zur Beurtheilung der maßgebenden Verhältnisse auf Grund eigener Kenntniß nicht im Stande sein, während die Bildung zu kleiner Bezirke die Einheitlichkeit der Veranlagung beeinträchtigen und unverhältnißmäßigen Kostenaufwand verursachen würde. Ein im Allgemeinen zutreffender Ausgleich wird sich mit der Anschließung der Veranlagungsbezirke an die Bezirke der den Gemeinden übergeordneten politischen Verbände (Kreise) erzielen lassen, wobei jedoch Ausnahmen für einzelne, ungewöhnlich ausgedehnte oder bevölkerte Bezirke zuzulassen sein werden.

b) Die Veranlagungsbehörden.

§ 98.

Alle auf die Veranlagungsbehörden, ihre Bildung, Zusammensetzung und Geschäftsführung bezüglichen Einrichtungen müssen von dem leitenden Grundsatze beherrscht werden, im weitesten Umfange materiell richtige Veranlagungsergebnisse zu erzielen. Wenn die nachdrückliche Wahrung des staatlichen Anspruches auf die volle gesetzliche Steuer eines jeden Pflichtigen als selbstverständlich gilt, so muß nicht minder einem jeden Steuerträger die Gewähr einer nicht über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehenden Veranlagung geboten werden. Die Möglichkeit der Berichtigung der Veranlagungsergebnisse im Rechtsmittelverfahren darf weder zu einer Verkürzung des Staates noch zu einer Ueberlastung der Steuerträger durch die Veranlagung verleiten. Vielmehr muß der stets nachtheiligen Häufung des Gebrauches von Rechtsmitteln vorgebeugt werden.

Die Bildung und Zusammensetzung der Veranlagungsbehörden muß deshalb nach den Rücksichten völliger Unabhängigkeit und Unparteilichkeit erfolgen. Eine schon nach der Art ihrer Bildung und Zusammensetzung unselbständige, abhängige oder fremder Beeinflussung zugängliche Veranlagungsbehörde würde von vornherein dem Verdachte der Einseitigkeit und Parteilichkeit ausgesetzt sein und des zu einer gedeihlichen Thätigkeit erforderlichen Vertrauens entbehren (§§ 89 ff.).

Unentbehrlich für jeden Veranlagungsbezirk ist ohne Frage eine besondere Steuerverwaltungsbehörde (Steuerbehörde), deren Vertreter für den ganzen Bezirk das Staatsinteresse nach allen Richtungen hin wahrzunehmen, insbesondere die Vorbereitung der Veranlagung zu leiten und zu überwachen, sich an dem gesammten Veranlagungs-

geschäfte zu betheiligen und in den geeigneten Fällen von den Rechtsmitteln für den Staat Gebrauch zu machen hat.

Daß diese fiskalische Steuerbehörde oder eine sonstige von der Steuerverwaltung abhängige Behörde nicht als Veranlagungsbehörde mit der Ausführung der Veranlagung betraut werden kann, bedarf kaum weiterer Ausführung. Wer seinem Amte nach zur Vertretung des staatlichen Interesses berufen ist, wird auch bei dem redlichsten Streben nach Gerechtigkeit und Unparteilichkeit stets dem Verdachte einseitiger Wahrnehmung seiner Obliegenheiten ausgesetzt bleiben.

Der Anforderung völliger Unabhängigkeit und Unparteilichkeit entspricht am meisten die Bildung *selbständiger kollegialischer Veranlagungsbehörden*, deren Mitglieder aus den Steuerpflichtigen des Veranlagungsbezirkes auf eine bestimmte Reihe von Jahren zur kleineren Hälfte von den höheren Organen der Steuerverwaltung ernannt, zur größeren Hälfte von kommunalen Körperschaften der Selbstverwaltung gewählt werden.

Bei dieser Zusammensetzung läßt sich erwarten, daß die Veranlagungsbehörden unparteiisch ihres Amtes walten und die Rechte des Staates mit dem gleichen Nachdrucke wahrnehmen wie das Interesse der Steuerträger. Die Gefahr einer einseitigen Richtung ihrer Thätigkeit würde nur bei starkem Ueberwiegen einzelner Klassen bestehen; so würde bei einer überwiegenden Vertretung der ärmeren Klassen in einer Veranlagungsbehörde die übermäßige Belastung der reicheren, und umgekehrter Weise bei einer überwiegenden Vertretung der reicheren Klassen eine ungebührliche Belastung der ärmeren unter Schonung der reicheren Klassen befürchtet werden können. Diese Gefahr würde aber bei der Zusammensetzung der Veranlagungsbehörde aus ernannten und gewählten Mitgliedern doch stets nur eine entfernte sein, im Uebrigen aber mit dem Gebrauche der Rechtsmittel abgewandt werden können. Die Befürchtung, als ob die so zusammengesetzten Veranlagungsbehörden das staatliche Interesse nicht ausreichend wahrnehmen würden, ist schon wegen der kommunalen Zuschläge zur Einkommensteuer unbegründet. Im Gegentheile werden die Mitglieder, da sie wegen dieser Zuschläge an der vollen steuerlichen Erfassung des Einkommens ein eigenes Interesse haben, eher zur Strenge als zur Schonung geneigt sein. Dies bestätigt für Preußen die tägliche Erfahrung.

Die Wahl des *Vorsitzenden* aus der Zahl der *ernannten* Mitglieder wird den Organen der Steuerverwaltung zu überlassen sein. Dagegen würde es mit den Anforderungen der Selbständigkeit und

Unabhängigkeit der Veranlagungsbehörden nicht vereinbar sein, die Vertreter der Steuerbehörde zu Vorsitzenden oder auch nur zu Mitgliedern zu bestellen sowie dem Vorsitzenden oder irgend einem Mitgliede die besondere Vertretung des staatlichen Interesses aufzutragen. Wenn der Vorsitzende wie jedes Mitglied die selbstverständliche Verpflichtung zur unparteiischen Erfüllung seiner Obliegenheiten hat, so erscheint es nicht nur überflüssig, sondern sogar schädlich, für die Wahrnehmung des staatlichen Interesses in der Veranlagungsbehörde selbst noch einen besonderen Vertreter zu bestellen. Eine solche Maßnahme würde den bestellten besonderen Vertreter als einen zur einseitigen Wahrnehmung seiner Obliegenheiten Berufenen erscheinen lassen und ihn hierdurch sowohl innerhalb der Veranlagungsbehörde selbst als auch nach außen hin in eine schiefe, zwiespältige Stellung bringen. Das Interesse des Staates ist vollauf gewahrt, wenn der Vertreter der Steuerbehörde, ohne der Veranlagungsbehörde als Mitglied anzugehören, ihren Sitzungen beiwohnt mit dem Rechte, jederzeit gehört zu werden und Anträge zu stellen.

c) Die Ausführung der Veranlagung.

α) Die Beanstandung der Steuererklärungen.

§ 99.

Von der Beanstandung der Steuererklärungen (§ 95) zu unterscheiden sind bloße Vorverhandlungen zum Zwecke der Aufdeckung und Beseitigung von Irrthümern, der weiteren Aufklärung der Sach- und Rechtsverhältnisse, der Gewinnung von Besteuerungs-, besonders Schätzungsmerkmalen und dergl. Solche, nur auf die freiwillige weitere Mitwirkung des Erklärenden gerichtete und gerade auf Abwendung der sonst vielleicht zu erwartenden förmlichen Beanstandung abzielende Vorverhandlungen können ohne Bedenken der Steuerbehörde (§ 98) überlassen werden.

Dagegen muß die förmliche Beanstandung ein ausschließliches Recht der Veranlagungsbehörde selbst bleiben.

Mit der Ausübung des Beanstandungsrechtes durch die Steuerbehörde würde dem Urtheile der Veranlagungsbehörde vorgegriffen werden.

Hält die Veranlagungsbehörde eine Steuererklärung für richtig und deshalb die Beanstandung für unstatthaft, so würde die vorausgegangene Beanstandung seitens der Steuerbehörde als eine überflüssige Belästigung oder gar Kränkung des Erklärenden erscheinen.

Die Veranlagungsbehörde ist aber auch die für die Ausübung des Beanstandungsrechtes allein passende Stelle. Eine unvorsichtige Handhabung dieses Rechtes ist geeignet, in weiten Kreisen Unzufriedenheit und tiefgehende Abneigung gegen die steuerlichen Einrichtungen zu erregen, nicht nur wegen der hiermit verbundenen starken Belästigungen, sondern in noch höherem Grade wegen der, besonders von gewissenhaften Personen, stets mit Unwillen empfundenen Anzweifelung ihrer Glaubwürdigkeit. Zur richtigen Ausübung des Beanstandungsrechtes gehören große Vertrautheit mit den Personen und Verhältnissen des Veranlagungsbezirkes, Erfahrung und Takt. Man muß zu unterscheiden verstehen zwischen durchaus zuverlässigen Personen, bei denen die Absicht wie die Thatsache einer Verkürzung des Staates gänzlich ausgeschlossen ist, zwischen weniger Zuverlässigen, von denen eine, wenn auch nicht wissentliche, so doch auf Rechtsunkunde, Flüchtigkeit oder Oberflächlichkeit beruhende Verkürzung erwartet werden kann, und zwischen unzuverlässigen, mehr oder minder der Glaubwürdigkeit ermangelnden oder gar der Unredlichkeit verdächtigen Personen. Ferner muß man, um die Richtigkeit der Angaben in den Steuererklärungen auch nur mit einiger Zuverlässigkeit beurtheilen zu können, mit den oft sehr verwickelten Erwerbsverhältnissen des Bezirkes eingehend vertraut sein und diese Vertrautheit kann nur auf Grund eigener langjähriger Erfahrung gewonnen werden.

Den sich hieraus ergebenden Anforderungen kann wohl eine bei richtiger Auswahl aus den Eingesessenen des Veranlagungsbezirkes gebildete Kommission, schwerlich aber ein Beamter der Steuerbehörde genügen. Sollten selbst Einzelne sich mit der Zeit eine ausreichende Vertrautheit mit den Personen und den Erwerbsverhältnissen des Bezirkes aneignen, so würden sie doch immer in der öffentlichen Meinung als nach ihrer Stellung zur weitesten Ausdehnung der Beanstandungen berufene und deshalb in einseitiger Richtung thätige Beamte erscheinen. Die Beanstandungen werden williger ertragen werden und stärkeren Eindruck verursachen, wenn sie von einer unabhängigen und unbefangen urtheilenden Behörde ausgehen.

§ 100.

Der Beanstandungsbeschluß kann auf *Erläuterung*, *Ergänzung* oder *Bescheinigung* (Nachweis) der Angaben der Steuererklärung gerichtet sein und muß den *Gegenstand der Bemängelung* sowie die *Richtung und Art der verlangten weiteren Mitwirkung* des Erklärenden mit Sicherheit erkennen lassen.

Das Verlangen nach Erläuterung ist am Platze gegenüber unverständlichen, unklaren oder solchen Angaben, welche mit einander oder mit früheren Angaben des Erklärenden oder mit anderweitigen Ermittelungen nicht im Einklange zu stehen, oder auf Irrthümern rechtlicher oder thatsächlicher Art zu beruhen scheinen.

Eine Ergänzung ist zu fordern, wo eine Unvollständigkeit der Steuererklärung in Frage steht, insbesondere wo die Vermuthung der Verschweigung steuerpflichtigen Einkommens durch genügende Anhaltspunkte gerechtfertigt wird. Ferner kann sich die Ergänzung auf Vervollständigung unzureichender Besteuerungsunterlagen und -merkmale erstrecken und hier besonders die Beschaffung des Schätzungsmateriales (§§ 102 ff.) zum Gegenstande haben.

Das Erfordern einer Bescheinigung bezieht sich auf diejenigen Angaben, welche aus subjektiven oder objektiven Gründen nicht für glaubhaft erachtet werden. Wenn auch die Wahl der Beweismittel zunächst vom Erklärenden abhängt, so steht doch kein Hinderniß entgegen, ihn hierbei von vornherein auf besonders geeignete Beweismittel aufmerksam zu machen, z. B. auf Urkunden, wie Handels- oder Geschäftsbücher, fortlaufende Anschreibungen, Lohnbescheinigungen, Quittungen über Schuldenzinsen u. s. w.

Inwieweit eine in der völligen Unterlassung der Beantwortung des Beanstandungsbeschlusses oder in der ausweichenden, unrichtigen oder unzulänglichen Beantwortung liegende Versagung weiterer Mitwirkung mit rechtsnachtheiligen Folgen für den Pflichtigen verknüpft ist, richtet sich nach den hierüber bestehenden gesetzlichen Vorschriften. In dieser Hinsicht unterliegt es keinem Bedenken, die Versagung der Mitwirkung insoweit für ein Zugeständniß zu erachten, als in dem Beanstandungsbeschlusse der Eintritt einer solchen Rechtsfolge für den Fall der Unterlassung der Beantwortung in bestimmter Richtung zum klaren Ausdrucke gebracht worden war.

Ob und inwieweit die stillschweigende oder ausdrückliche Versagung der weiteren Mitwirkung des Pflichtigen die Fortsetzung der amtlichen Ermittelungen bedingt, richtet sich nach allgemeinen Regeln (§ 90).

Im Uebrigen ist die Art der Beantwortung für das weitere Verfahren bestimmend.

Unter allen Umständen müssen, wenn von den Angaben des Pflichtigen abgewichen werden soll, zunächst die von ihm unter Bezeichnung gesetzlich zulässiger und nach Lage der Sache geeigneter

Beweismittel (§§ 111 ff.) angebotenen Beweise über erhebliche, d. h. für die Steuerfestsetzung wesentliche Thatsachen und Rechtsverhältnisse erhoben werden.

Auch muß die Veranlagungsbehörde allen Behauptungen und Einwendungen des Pflichtigen, mögen sie die Widerlegung der angeregten Zweifel oder die Beibringung von Besteuerungsunterlagen und -merkmalen zum Gegenstande haben, volle Aufmerksamkeit zuwenden, sie mit den amtlichen Ermittelungen vergleichen und das gesammte Material in zutreffender Weise verwerthen, nöthigenfalls weitere Ermittelungen veranlassen oder das Beanstandungsverfahren fortsetzen, sofern auf diesem Wege überhaupt eine weitere Aufklärung zu erwarten ist.

β) Die Steuerfestsetzung.

aa. Die einzelnen Feststellungen.

§ 101.

Die Veranlagungsbehörde kann ihre Aufgabe, überall materiell richtige Veranlagungsergebnisse zu erzielen und die hierfür maßgebenden Voraussetzungen im Einzelnen zutreffend festzustellen, nur erfüllen, wenn sie *unter Vermeidung von Willkür nach freier Ueberzeugung* zu befinden hat. Auf dem Boden des Gesetzes muß sie sich in freiester Weise bewegen und den gesammten, ihr zugänglich gemachten oder durch eigene Kenntniß der Verhältnisse und eigene Ermittelungen ergänzten Veranlagungsstoff, ohne Einengung durch formales Recht, bei gewissenhafter Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten nur der eigenen Ueberzeugung folgend, beurtheilen können. Jede Willkür ist hiermit ausgeschlossen. Insbesondere darf die Veranlagungsbehörde sich weder mit feststehenden Thatsachen in Widerspruch setzen noch solche unbeachtet lassen. Willkür würde es aber auch sein, wenn die Veranlagungsbehörde *ohne ausreichende Unterlagen* thatsächliche Feststellungen treffen wollte. Vielmehr muß sie beim Mangel von Unterlagen zunächst durch Befragung des Pflichtigen oder mit Anwendung der ihr sonst vom Gesetze gebotenen Hülfsmittel den Veranlagungsstoff ergänzen (§ 90) und, wenn ein hierauf gerichteter Versuch nach Lage des Falles aussichtlos ist oder erfolglos bleibt, von einer Feststellung Abstand nehmen.

Die für die Steuerfestsetzung jedes Einzelnen nothwendigen Beschlußfassungen der Veranlagungsbehörde müssen sich nach einander in folgenden Richtungen bewegen:

A. Da sich das Einkommen aus den Erträgen der verschiedenen Quellen zusammensetzt, die Ermittelung des quellenmäßigen Ertrages aber ohne Kenntniß der Quelle nach ihrer Art und Beschaffenheit unmöglich ist, so muß die Beschlußfassung in erster Reihe auf die Feststellung der Ertragsquellen in ihrer individuellen Gestaltung gerichtet sein.

Besondere Schwierigkeiten bereiten die Quellen des Kapitalvermögens, da die in diesem Inbegriffe enthaltenen einzelnen Kapitalanlagen (§ 61) sich meistens der äußeren Wahrnehmung entziehen. Willkürlich und unzulässig würde es sein, ohne sicheren Anhalt ein Kapitalvermögen beliebiger Höhe anzunehmen, hiervon unter Anwendung des üblichen Zinsfußes den Ertrag zu berechnen und dem Pflichtigen den Nachweis eines Mindervermögens oder -ertrages zu überlassen. Der Nachweis, daß Jemand kein Vermögen oder ein geringeres als das ihm angesonnene Vermögen habe, läßt sich als Beweis der Negative überhaupt nicht erbringen und eine solche unerfüllbare Anforderung darf nicht gestellt werden. Soweit nicht etwa der gegenwärtige Stand des Kapitalvermögens in seinen Einzelanlagen aus den Mittheilungen des Pflichtigen oder aus anderen Ermittelungen (Erbschaftsteuer-, Erbtheilungs- u. s. w. Verhandlungen) bekannt ist, wird deshalb den Angaben des Pflichtigen über den Gesammtertrag seines Kapitalvermögens zu folgen oder der Gesammtertrag aus der bekannten Höhe des Kapitalvermögens unter Anwendung des üblichen Zinsfußes abzuleiten sein. Nur auf Grund schlüssiger Thatsachen darf über die Angaben des Pflichtigen hinausgegangen werden.

Abgesehen vom Kapitalvermögen müssen die Quellen des Pflichtigen überall im Einzelnen festgestellt werden. Zur Feststellung derjenigen Quellen, deren Bestehen sich der Wahrnehmung entzieht, bedarf es beim Widerspruche des Pflichtigen ausreichender thatsächlicher Unterlagen.

B. Der Feststellung der einzelnen Ertragsquellen hat sich die Beschlußfassung über die quellenmäßigen Reinerträge anzuschließen. Hierbei handelt es sich überall um die wirklichen und thatsächlichen Ergebnisse, nicht um Erträge, welche unter anderen Voraussetzungen — durch die gebotene Möglichkeit der Erhöhung der Einnahmen oder der Verringerung der Ausgaben (§§ 52, 53) — hätten erzielt werden können. Was an sich zahlenmäßig feststeht oder rechnungmäßig — auf Grund einwandfreier Berechnung, Buchführung u. s. w. — nachgewiesen werden kann, erscheint als feststehende Thatsache, von der die Veranlagungsbehörde nicht abweichen darf.

Indessen sind die Voraussetzungen der zahlen- oder rechnungmäßigen Feststellung nur in verhältnißmäßig wenigen Fällen gegeben, so daß in der überwiegenden Mehrzahl aller Fälle von dem Hülfsmittel der Schätzung Gebrauch gemacht werden muß (§§ 102 ff.).

C. Ist mit der Summe der Reinerträge der verschiedenen Ertragsquellen des einzelnen Pflichtigen, unter Berücksichtigung der Verluste aus einzelnen Quellen (§ 51), der Betrag des Roheinkommens ermittelt, so bedarf es der Feststellung der einzelnen Abzüge (§ 78), mit deren Kürzung sich das steuerpflichtige Reineinkommen ergiebt. Zwar müssen die aus den amtlichen Ermittelungen bekannt gewordenen Abzüge sämmtlich von Amtswegen berücksichtigt werden. Da aber gerade hier den amtlichen Ermittelungen enge Grenzen gezogen sind, so haben die einzelnen Pflichtigen, welche die Berücksichtigung bisher unbekannter Abzüge beanspruchen, für rechtzeitige Anzeige Sorge zu tragen (§ 90).

D. Die dem Betrage des steuerpflichtigen Reineinkommens entsprechende, in den geeigneten Fällen unter Berücksichtigung der gesetzlichen Ermäßigungsgründe (§ 87) zu bewirkende Steuerfestsetzung bildet den Abschluß der Veranlagung.

Zweckmäßiger Weise werden die Ergebnisse der Beschlußfassung der Veranlagungsbehörde nach allen diesen Richtungen hin sofort für jeden einzelnen Pflichtigen in zusammenhängende Listen (Steuerlisten) eingetragen, welche beim Abschlusse der Vorbereitung des Veranlagungsgeschäftes, unter fortlaufender Aufführung aller Pflichtigen mit Angabe der Ergebnisse der vorhergegangenen Ermittelungen bei jedem Einzelnen, gemeindeweise aufgestellt und der Veranlagungsbehörde beim Beginne des Veranlagungsgeschäftes übergeben werden.

bb. Das Schätzungswesen.

§ 102.

Die Schätzungen im Bereiche der Einkommensbesteuerung sind theils Werthschätzungen, d. h. Bestimmung des Geldwerthes für Posten, deren Gegenstand nicht in baarem Gelde ausgedrückt ist — wie Miethwerth der Wohnung im eigenen Hause, Werth von Naturalbezügen und -leistungen, z. B. Werth freier Wohnung oder Beköstigung oder vollen Unterhaltes, ferner Höhe von Abschreibungen —, theils Ertragschätzungen, d. h. Ersetzung fehlender Berechnung durch Veranschlagung des wahrscheinlichen Ertrages. Die Werthschätzung ist eine sich aus der Natur der Sache ergebende Nothwendigkeit, die

Ertragschätzung eine Folge des Mangels der Voraussetzungen für eine zahlenmäßige Feststellung oder Berechnung im Einzelfalle, also stets nur ein Nothbehelf.

Hiermit sind die Gegenstände der Schätzungen vollständig erschöpft. Ueber Werth- und Ertragschätzungen hinaus giebt es nichts, was zu schätzen wäre. Insbesondere bilden alle Thatsachen und thatsächlichen Zustände nicht den Gegenstand einer Schätzung, sondern sie bedürfen der Feststellung auf Grund einwandfreier Unterlagen.

Namentlich scheidet die Feststellung der Ertragsquellen aus dem Schätzungsbereiche ganz und gar aus. Ob Jemand über eine bestimmte Ertragsquelle zu verfügen hat, ist eine Thatfrage, über die nur auf Grund schlüssiger Thatsachen entschieden werden kann. Die Schätzung kann nur eine Folge der hierauf gerichteten thatsächlichen Feststellung sein; nicht der Bestand der Quelle, sondern der Ertrag einer bestehenden Quelle ist Gegenstand der Schätzung.

Am wenigsten aber würde es zulässig erscheinen, unter völliger Uebergehung der Ertragsquellen die Schätzung unmittelbar auf das Einkommen zu richten. Wenn das Gesetz den Einkommensbegriff an die Ertragsquellen knüpft und hiermit die Feststellung der Quellen zur nothwendigen Voraussetzung der Einkommensermittelung macht, so würde es durch Zulassung von Einkommensschätzungen unter Uebergehung der Quellen mit sich selbst in Widerspruch gerathen.

Einem solchen Vorwurfe würde besonders eine gesetzliche Bestimmung ausgesetzt sein, welche, wenn auch nur als Nothbehelf, die Schätzung des Einkommens nach dem Aufwande gestattete. Das Gesetz, welches die Feststellung der Ertragsquellen zur Vorbedingung der Einkommensermittelung macht, muß auch den Behörden die hierfür nöthwendigen Handhaben geben. Die Schätzung des Einkommens nach dem Aufwande ist eine Ueberlieferung aus jenen unvollkommenen Gesetzgebungen, welche den Behörden die Mittel zur Erforschung der Quellen versagten, und führt, wenn auch nur in beschränktem Maße und auf einem Umwege, zur Besteuerung nicht des Einkommens, sondern des Aufwandes, also zu einer mit der Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ganz unvereinbaren Form der Besteuerung. Ueberdies ist der Aufwand eines der unsichersten Merkmale für die Höhe des Einkommens. Die Höhe des Aufwandes läßt sich aus Aeußerlichkeiten niemals mit Sicherheit entnehmen; dem Armen ist die Entfaltung eines gewissen Aufwandes nach außen hin oft nur ein Bedürfniß und ein Schein, seine Armuth zu verdecken oder seinen Kredit aufrecht zu

erhalten, während der reiche Geizige durch höchste Einschränkung sich den Schein der Armuth zu geben sucht.

Die Vorstellung, als ob die Besteuerung eines übermäßigen, über das Einkommen erheblich hinausgehenden Aufwandes eine berechtigte Strafe des Verschwenders darstelle, würde mit dem Begriffe und Wesen der Steuer nicht vereinbar sein, übrigens auch für die zahlreichen Fälle nicht zutreffen, in denen ein solcher Aufwand keineswegs als Verschwendung erscheint. Jemand kann durch Noth, Alter, Krankheit u. s. w. veranlaßt sein, zu Unterhaltszwecken sein Vermögen anzugreifen, ohne unwirthschaftlich zu verfahren; er kann von freiwilligen Zuwendungen anderer Personen leben, in berechtigter Erwartung künftiger Erwerbungen für Unterhaltszwecke Schulden eingehen u. s. w.

Steht die Höhe des Aufwandes mit dem Einkommen nicht im Einklange, so kann dies höchstens zu weiteren Nachforschungen hinsichtlich der Quellen und ihrer Erträge Anlaß geben und die Höhe des Aufwandes mag unter Umständen die Höhe der Ertragschätzung beeinflussen können; dagegen muß die Einkommenschätzung nach dem Aufwande vorbehaltlos ausgeschlossen bleiben.

§ 103.

Auch bei der Beschränkung auf Werth- und Ertragschätzungen verbleibt dem Schätzungswesen ein überaus weites Gebiet, dessen größten Raum die Ertragschätzungen einnehmen. Hier handelt es sich vorzugsweise um die zahlreichen Klassen der Minderkaufleute und der kleineren Landwirthe, welche eine ordnungmäßige Buchführung oder auch nur zuverlässige fortlaufende Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben nur in Ausnahmefällen aufzuweisen im Stande sind.

In diesem weiten Gebiete der Schätzungen erfolgen die Feststellungen behufs der Steuerfestsetzung zum großen Theile nach subjektivem Ermessen der Veranlagungsbehörden. Wie überall, wo subjektives Ermessen den Ausschlag giebt, sind die Ergebnisse dem Irrthum, der Willkür, der unsachlichen Beeinflussung ausgesetzt, ohne daß dies im Einzelnen mit Sicherheit zu erkennen wäre; die Bemängelung und die Nachprüfung der Richtigkeit sind in hohem Grade erschwert.

Hierauf beruht es, daß das Schätzungswesen den wunden Punkt der ganzen Einkommensbesteuerung bildet (§ 126).

Je häufiger und je stärker die im Schätzungswege erfolgten Feststellungen von der Wirklichkeit abweichen, desto weiter und größer wird der Widerspruch mit den Hauptanforderungen einer gerechten Besteuerung, nämlich der Gleichmäßigkeit und der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit. Zu niedrige Schätzungen beeinträchtigen den Staat, zu hohe die einzelnen davon betroffenen Steuerträger. Oertliche Ungleichmäßigkeiten der Schätzungsergebnisse im Vergleiche der einzelnen Pflichtigen desselben Bezirkes oder der verschiedenen Bezirke mit einander sind ebenso wie unberechtigte zeitliche Schwankungen in dem Schätzungsergebnisse der auf einander folgenden Jahre geeignet, das Ansehen der Veranlagungsbehörden zu untergraben, und bei den Pflichtigen, welche sich für überbürdet halten, das Gefühl willkürlicher Belastung durch „Anziehung der Steuerschraube" zu erwecken. Solche Klagen werden immer übertrieben sein und niemals ganz verstummen, da den wirklich Ueberbürdeten sich ein Schwarm richtig Veranlagter, aber stets Unzufriedener anschließen wird; unrichtig wäre es aber, die Klagen wegen Ueberlastungen durch ungebührlich hohe Schätzungen, wo sie sich allgemeiner und stärker äußern, ohne Weiteres mit Geringschätzung zu übergehen.

Jedenfalls können erhebliche Ausschreitungen im Schätzungswesen, wenn sie überhand nehmen, die an sich vollkommenste Form der Besteuerung zu einer ebenso unvollkommenen als mißliebigen Steuer machen. Schon diese Gefahr sollte dazu führen, das Schätzungswesen auf das engste Gebiet des Nothwendigen zu beschränken, und der Möglichkeit von Ausschreitungen durch feste Regeln vorzubeugen.

§ 104.

Aus dem Wesen der Einkommensbesteuerung ergiebt sich die Nothwendigkeit, den *wirklichen* Ertrag der einzelnen Quellen eines Pflichtigen nach ihrer *besonderen* Beschaffenheit in der Hand des Inhabers zu ermitteln. Kann dies nicht im Wege der Berechnung geschehen, so muß die alsdann eintretende Ertragschätzung doch stets dasselbe Ziel verfolgen. Auch die Schätzung soll nicht die objektive Ertragsfähigkeit, sondern den individuellen Ertrag zum Gegenstande haben; sie darf nicht auf einen etwa unter bestimmten Voraussetzungen zu erzielenden möglichen oder auf einen aus örtlichen Durchschnittsverhältnissen abzuleitenden Ertrag, sondern sie muß auf den nach den besonderen Verhältnissen des Inhabers anzunehmenden wirklichen Ertrag gerichtet sein. Abweichungen von diesem Grundsatze würden zur Ertragsbesteuerung im Rahmen der

Einkommensteuer führen. Den Schätzungen kommt deshalb nur eine durchaus subsidiäre Bedeutung zu; sie bilden einen Nothbehelf und müssen ausgeschlossen bleiben, soweit überhaupt der quellenmäßige Ertrag zahlenmäßig feststeht oder durch Berechnung gefunden werden kann. Alles, was zahlen- oder rechnungmäßig bekannt ist, entzieht sich dem Schätzungsbereiche. Dies gilt nicht nur für die Feststellung des quellenmäßigen Reinertrages im Ganzen, sondern auch für die Ermittelung wesentlicher Bestandtheile.

Auch wenn die Berechnung des Reinertrages einzelne Lücken aufweist, z. B. den Werth des Haushaltverbrauches an Erzeugnissen des eigenen landwirthschaftlichen Betriebes nicht rechnungmäßig erkennen läßt, so bleibt sie dennoch die einwandfreie Grundlage für die Feststellung des Reinertrages, so daß die Schätzung nur ergänzungsweise zur Ausfüllung der Lücken einzutreten hat. Ebenso darf, wenn z. B. der Rohertrag, nicht aber die Höhe der Betriebskosten u. s. w. rechnungmäßig nachgewiesen, oder umgekehrter Weise zwar die Höhe der Betriebskosten u. s. w., nicht aber der Rohertrag zahlen- oder rechnungmäßig feststeht, die Schätzung sich nur auf die Ergänzung der fehlenden Theile der Berechnung, also im ersteren Falle nur auf die Höhe der Betriebskosten u. s. w., im letzteren nur auf den Rohertrag richten, sich dagegen in keinem Falle unter Uebergehung der theilweisen Berechnung unmittelbar auf den Reinertrag erstrecken. Ueberhaupt müssen alle zahlen- oder rechnungmäßig feststehenden Posten, soweit sie für die Ermittelung des wirklichen Ertrages von wesentlicher Bedeutung sind, bei der Ertragschätzung Berücksichtigung finden.

Die Anpassung an die thatsächlichen Verhältnisse ist die Voraussetzung für eine jede Art der Schätzung. Hinsichtlich der Schätzungsmethode folgt hieraus die Nothwendigkeit der Individualschätzung, d. h. der Anpassung an den thatsächlichen Zustand bezüglich des Gegenstandes der Schätzung bei dem einzelnen Pflichtigen und an seine besonderen Verhältnisse.

Eine Spezialisirung der Ertragschätzungen ist nur insoweit erforderlich, als die nothwendige Berücksichtigung des zahlen- oder rechnungmäßig feststehenden Stoffes das Eingehen auf Einzelheiten nothwendig macht.

Einen ganz unzuverlässigen, wenn auch wegen seiner Bequemlichkeit beliebten Schätzungsmaßstab bilden allgemeine, für einzelne Gruppen von Steuerträgern eines bestimmten Bezirkes gebildete Schätzungs-

normen, welche in Anknüpfung an gewisse Merkmale den Reinertrag der Quelle ergeben sollen; z. B. für Landwirthe ein bestimmtes Vielfaches der Grundsteuer oder des Grundsteuerreinertrages und dergl., oder ein bestimmter Satz für das Hektar Landes; für Schankwirthe, Kolonial-, Manufakturwaarenhändler u. s. w. bestimmte Prozentsätze der gesammten Waareneinkaufspreise, für Fleischer bestimmte Stücksätze der verschiedenen Arten des Schlachtviehes, für Bäcker bestimmte Gewinnsätze nach dem Mehlverbrauche u. s. w. Mit Anwendung derartiger Normen läßt sich, wenn sie überhaupt richtig gebildet sind, für einzelne Gruppen mit gleichartigen wirthschaftlichen, geschäftlichen und örtlichen Verhältnissen höchstens der quellenmäßige Roh-, nicht aber der Reinertrag annähernd treffen. Die Anwendung durchschnittlicher Maßstäbe führt nur im Bereiche des Gemeingewöhnlichen zu richtigen Ergebnissen: was sich hierüber erhebt, wird zu niedrig, was darunter liegt, zu hoch geschätzt. Aber selbst im Bereiche des Gemeingewöhnlichen sind doch die Betriebskosten so verschieden, daß die Möglichkeit der Vergleichung aufhört. Wenn sich z. B. bei einzelnen Gewerbebetrieben, wie Apotheken, Drogenhandlungen u. s. w., die Möglichkeit bietet, nach der Höhe des jährlichen Waarenumsatzes einen den Rohertrag wiedergebenden prozentualen Gewinnsatz zu bestimmen, so sind doch auch hier die Betriebskosten fast überall verschieden, je nachdem der Gewerbetreibende mit eigenen oder mit fremden Kräften wirthschaftet, ein eigenes oder ein gemiethetes Geschäftslokal hat, kleinere oder größere Aufwendungen für Gewinnung oder Erhaltung der Kundschaft machen muß u. s. w. Der Reinertrag kann daher nicht mit Durchschnittsätzen gefunden werden.

Allgemeine auf den Reinertrag gerichtete Schätzungsnormen geben höchstens einen Anhalt, um auffälligen Verschiedenheiten in den Schätzungsergebnissen nachzuforschen; eine Individualschätzung läßt sich dagegen mit ihrer Anwendung nicht erreichen.

Bei dem großen Umfange des Schätzungswesens und bei der Schwierigkeit seiner Handhabung kann allerdings das praktische Bedürfniß entstehen, bei der Veranlagung den Ertrag gewisser Arten von Quellen nach bestimmten, als Regel anzuwendenden Schätzungsnormen zu bemessen und Abweichungen von einem rechnungmäßigen Nachweise abhängig zu machen. Hierfür würde es aber zur Ausschließung von Willkür fester gesetzlicher Grundlagen bedürfen.

γ) Die Mittheilung der Veranlagungsergebnisse.

§ 105.

Während für den Vertreter der Steuerverwaltung bei seiner Betheiligung an den Sitzungen der Veranlagungsbehörde die mündliche Benachrichtigung von den Veranlagungsergebnissen genügt, bedarf es gegenüber den Pflichtigen besonderer Mittheilung, und zwar entweder durch Steuerzuschrift, oder durch öffentliche Auslegung der Listen, deren Einsichtnahme den Pflichtigen durch öffentliche Bekanntmachung anheimzugeben ist. Der Weg der Steuerzuschrift verdient den Vorzug, weil hiermit die wirkliche Benachrichtigung des Pflichtigen gesichert und zugleich die Möglichkeit geboten ist, jeden Einzelnen über das anzuwendende Rechtsmittel und dessen Voraussetzungen, insbesondere auch hinsichtlich des Fristenlaufes, zu belehren.

Ob die Benachrichtigung der Pflichtigen sich auf den veranlagten Steuersatz (Steuerstufe) zu beschränken, oder auch auf die Einzelfeststellungen hinsichtlich der Quellen, ihrer Erträge und der Abzüge vom Roheinkommen zu erstrecken hat, ist eine Frage, welche für die Anforderungen hinsichtlich der Begründung des Rechtsmittels von Bedeutung sein kann (§ 109), im Uebrigen aber nach Gründen der Zweckmäßigkeit zu beantworten ist.

An die Mittheilung des Veranlagungsergebnisses pflegt die Verpflichtung zur Zahlung des veranlagten Betrages in den gesetzlichen Fristen, und zwar zunächst ohne Rücksicht auf Anfechtung im Wege der Rechtsmittel, geknüpft zu werden, so daß die hier erfolgenden Berichtigungen entsprechende Rückerstattungen oder Nachzahlungen zur Folge haben (§ 106 B).

9. Die Rechtsmittel.

a) Die leitenden allgemeinen Grundsätze.

§ 106.

Das Rechtsmittelverfahren soll nach beiden Seiten hin, sowohl für die Steuerverwaltung als auch für den Veranlagten, die Möglichkeit einer Berichtigung des Veranlagungsergebnisses eröffnen. Das sich auf wenige Monate des Jahres zusammendrängende Veranlagungsverfahren kann eben wegen der hierdurch gebotenen Kürze auch bei sorgfältiger Ausführung nicht frei von thatsächlichen und rechtlichen Irrungen sein, deren Berichtigung auf Anrufen der Betheiligten den Rechtsmittelbehörden vorbehalten bleiben muß.

Für die Einrichtungen des Rechtsmittelverfahrens werden folgende allgemeine Anforderungen gestellt werden müssen:

A. Die Bildung und Zusammensetzung der Rechtsmittelbehörden muß auf die Gewähr voller Unparteilichkeit gerichtet sein. Die in dieser Hinsicht für die Veranlagungsbehörden zu stellenden Anforderungen (§§ 89, 98) treffen in noch höherem Grade für die Rechtsmittelbehörden zu. Nichts würde das Vertrauen in die Unparteilichkeit der Rechtsmittelbehörden mehr erschüttern, als wenn die Steuerverwaltungsbehörden selbst zur Entscheidung der Rechtsmittel berufen, gewissermaßen zu Richtern in eigener Sache bestellt wären. Die Rechtsmittelbehörden müssen vielmehr volle Selbständigkeit und Unabhängigkeit genießen und nur nach eigener freier Ueberzeugung und auf eigene Verantwortung entscheiden. Daß dem Vertreter der Steuerverwaltung das Recht auf weitgehende Mitwirkung bei der Vorbereitung der Entscheidungen, insbesondere das Recht auf Anhörung und Antragstellung, gewährt werden muß, läßt sich nicht bezweifeln; aber an der Entscheidung selbst darf er sich in keiner Weise betheiligen.

B. Das Rechtsmittelverfahren soll kurz, einfach und billig sein. Im Allgemeinen wird man verlangen dürfen, daß das gesammte Verfahren — von einzelnen Ausnahmefällen abgesehen — im Laufe des Steuerjahres selbst seinen völligen Abschluß findet. Dieser Anforderung muß bei der Ordnung des Instanzenzuges und des Verfahrens innerhalb der einzelnen Instanzen sowie bei der Bildung der Rechtsmittelbehörden und der Abgrenzung ihrer Bezirke Rechnung getragen werden.

Die längere Verzögerung der Entscheidungen im Rechtsmittelverfahren verursacht nicht nur nachtheilige Erschwerungen für die Steuerverwaltung, sondern besonders auch finanzielle Schädigungen der Veranlagten, welche den veranlagten Steuersatz entrichtet und demnächst nach Ermäßigung im Rechtsmittelverfahren nur auf Erstattung des überhobenen Betrages Anspruch haben. Den Rücksichten der Billigkeit würde es entsprechen, dem Veranlagten bei einer erst nach Ablauf des Steuerjahres erfolgenden Rückzahlung, soweit nicht etwa die Verzögerung von ihm selbst verschuldet ist, zugleich die Zinsen der überhobenen Beträge zu vergüten.

Der Gebrauch der Rechtsmittel darf ferner den Veranlagten nicht durch unverhältnißmäßige Kosten (Gebühren) verschränkt werden.

C. Durch das Rechtsmittelverfahren muß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung befördert werden. Die Erreichung dieses nach den

Anforderungen der Gerechtigkeit überaus wichtigen Zieles wird in größeren Staaten durch die Ungleichartigkeit der Verhältnisse in den verschiedenen Gebietstheilen ungemein erschwert. Soweit es sich um die Beurtheilung des Thatsächlichen, insbesondere um das Schätzungswesen, handelt, ist es die nächste Aufgabe der Steuerverwaltung, auf die Gleichmäßigkeit der Veranlagung hinzuwirken. Allein auch für die Rechtsmittelbehörden eröffnet sich hier ein weites Feld ersprießlicher Thätigkeit. Vor Allem aber sind sie berufen, über die Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Auslegung und Anwendung des Rechtes zu wachen. Diese Rücksichten müssen bei der Ordnung des Instanzenzuges und bei der Regelung der Zuständigkeit den Ausschlag geben.

Hier entsteht die Frage, ob es zulässig erscheint, für die Pflichtigen den Gebrauch der Rechtsmittel nach der Höhe des Streitgegenstandes zu beschränken oder verschieden zu gestalten. Stets und überall wird die weitaus größte Zahl der Rechtsmittel von den Angehörigen der ärmeren Volksschichten eingelegt werden und gerade die Austragung dieser großen Zahl von Rechtsmitteln bildet bei dem geringen Interesse, welches sie zu bieten, und bei der Unvollkommenheit des Stoffes, den sie zu enthalten pflegen, für die Rechtsmittelbehörden den unerfreulichsten, zeitraubendsten und lästigsten Theil ihrer Thätigkeit. Indessen müssen Rücksichten dieser Art zurücktreten, um nicht den weiten Kreisen der ärmeren Bevölkerung durch abweichende Einrichtungen des Rechtsmittelverfahrens berechtigten Grund zur Unzufriedenheit zu geben. Die Aermeren empfinden trotz der relativ geringeren Belastung den Steuerdruck nicht minder als die Reicheren; sie haben das gleiche Gefühl für erlittenes Unrecht und pflegen in höherem Grade dem Mißtrauen ausgesetzt zu sein. Auch bei den Einrichtungen des Rechtsmittelverfahrens wird deshalb gleiches Recht für Alle gewährt werden müssen.

§ 107.

Gemäß den hiernach zu stellenden Anforderungen würde das förmliche Verwaltungsstreitverfahren mit der üblichen Dreitheilung der Rechtsmittel (Klage, Berufung, Revision), den Anforderungen hinsichtlich ihrer Begründung, der Ordnung der Parteirollen und der Regel des kontradiktorischen Verfahrens für die Rechtsmittel gegen die Einkommensteuerveranlagung kaum geeignet sein. Gewiß würde hiermit in gleichem Maße wie auf den dem Verwaltungsstreitverfahren geöffneten Gebieten der Verwaltung die Gewähr für

unparteiische und gleichmäßige Rechtsanwendung gegeben werden. Indessen würden weder die Pflichtigen, noch die Vertreter der Steuerverwaltung, noch endlich die entscheidenden Behörden selbst den bei den Verhandlungen im förmlichen Verwaltungsstreitverfahren zu stellenden Anforderungen genügen können. Es bedarf hier nur des Hinweises auf die Menge der Rechtsmittel, welche gerade von den Angehörigen der ärmeren Volksschichten in jährlicher Wiederholung eingelegt werden. Sollte von diesen eine Begründung der Rechtsmittel nach den Anforderungen des förmlichen Verwaltungsstreitverfahrens verlangt werden, so würde dies fast einer Verschließung des Rechtsmittelweges gleichkommen, da sie zum weit überwiegenden Theile zur eigenen Abfassung der Rechtsmittelschriften und zur eigenen wirksamen Vertretung ihrer Interessen nicht im Stande, vielmehr unter Aufwendung unverhältnißmäßiger Kosten auf fremde Hülfe angewiesen sein würden. Auf der anderen Seite würden aber die Vertreter der Steuerverwaltung mit der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten als Partei im Verwaltungsstreitverfahren in kaum erträglicher Weise überbürdet und die entscheidenden Behörden würden durch die ihnen aufgebürdete Geschäftslast geradezu erdrückt werden.

Hier könnten auch einzelne Erleichterungen und Vereinfachungen des Verfahrens nicht helfen; vielmehr würde es so wesentlicher Umgestaltungen bedürfen, daß von dem Verwaltungsstreitverfahren kaum mehr als der Name übrig bleiben würde. Die wesentlichen Eigenthümlichkeiten und Förmlichkeiten des Verwaltungsstreitverfahrens lassen sich für das Rechtsmittelverfahren in Einkommensteuersachen nicht aufrecht erhalten; vielmehr ist nur ein *eigenartiges, von dem sonstigen Verwaltungsstreitverfahren verschiedenes Verfahren* am Platze.

Im Allgemeinen wird eine *Zweitheilung* des Rechtsmittelverfahrens genügen: nämlich eine *Berufungsinstanz*, welche bei *völlig freier Bewegung* das angefochtene Ergebniß der Veranlagung auf seine Richtigkeit hin *selbständig* zu prüfen, und eine *Beschwerdeinstanz*, welche sich auf Anrufung eines Betheiligten nur mit der Prüfung der Richtigkeit der *Rechtsanwendung* durch die Berufungsinstanz zu befassen hat. Die Prüfung der Berufungsinstanz erstreckt sich für ihren *engeren Bezirk* unmittelbar auf den *gesammten* Veranlagungsstoff des einzelnen Falles ohne Unterscheidung zwischen Thatsächlichem und Rechtlichem, sowie mittelbar auf die Gleichmäßigkeit der Veranlagungsergebnisse in thatsächlicher wie in rechtlicher Hinsicht. Die Beschwerdeinstanz hat dagegen die Aufgabe, durch die Entscheidung

der Einzelfälle zugleich die Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit in der Auslegung und Handhabung des materiellen und formalen Rechtes für das ganze Staatsgebiet zu sichern.

Nach diesen Rücksichten muß für beide Instanzen die Zuständigkeit so geregelt und zugleich das Verfahren in solcher Kürze und Einfachheit gestaltet werden, daß ohne Beeinträchtigung der materiellen Richtigkeit der Besteuerung das Ziel, im Laufe des Steuerjahres das Rechtsmittelverfahren zum Abschlusse zu bringen, erreicht werden kann.

Eine, bei übermäßiger Häufung von Rechtsmitteln wünschenswerthe Entlastung der oberen Instanzen läßt sich durch eine gesetzliche Ermächtigung der Veranlagungsbehörden und der Berufungsinstanzen zur eigenen Berichtigung ihrer Steuerfestsetzungen nach dem Antrage des Berufers oder Beschwerdeführers herbeiführen. Eine solche Ermächtigung wird wenigstens insoweit keinem Bedenken unterliegen, als es sich um die Berichtigung offenbarer, durch das Vorbringen im Rechtsmittelverfahren aufgedeckter Irrthümer handelt, und beide Theile mit der Berichtigung einverstanden sind.

b) Die Berufungsinstanz.

§ 108.

Das Verfahren in der Berufungsinstanz muß von dem obersten Grundsatze beherrscht werden, der Berufungsbehörde in den zu ihrer Entscheidung gebrachten Einzelfällen die materiell richtige Steuerfestsetzung zu ermöglichen. Die Berufungsbehörde tritt niemals von Amtswegen, sondern immer nur auf Anrufen eines oder beider Betheiligten in Thätigkeit. Ist sie aber angerufen, so hat sie sich frei zu bewegen und von Amtswegen diejenige Thätigkeit zu entwickeln, welche nach Lage der Sache nothwendig ist, um zu einem richtigen Ergebnisse zu gelangen. Sie hat also bei freier Beurtheilung, mit voller Selbständigkeit und unter eigener Verantwortung, den gesammten Veranlagungsstoff des Einzelfalles zu prüfen, Fehlerhaftes zu berichtigen, Versäumtes nachzuholen, Mangelhaftes zu ergänzen, und auf der so gewonnenen Grundlage ihre Entscheidung zu treffen.

Abgesehen von der unentbehrlichen Bestimmung einer angemessenen Frist zur Einlegung des Rechtsmittels muß auch in der Berufungsinstanz das formale Recht überall soweit zurücktreten, daß die Erreichung des Zieles einer materiell richtigen Besteuerung nicht ohne zwingenden Grund beeinträchtigt wird (§ 91); nur mit dieser Beschränkung dürfen prozessualische Regeln analoge Anwendung finden.

Die prozessualische Verhandlungsmaxime ist hiermit ausgeschlossen. Insbesondere darf die Berufungsbehörde durch das Vorbringen beider Theile ihrerseits nicht rechtlich gebunden werden. Sie muß zwar befugt sein, ihre Nachprüfung gemäß dem Berufungsvorbringen zu beschränken, also nur die hiernach streitigen Gegenstände einer weiteren Erörterung zu unterziehen und das Uebrige als feststehend anzunehmen. Dagegen muß sie ebenso berechtigt als verpflichtet bleiben, ihre Nachprüfung weiter auszudehnen, sofern es zur Erzielung einer materiell richtigen Besteuerung nach Lage der Sache geboten erscheint. Berufungsvorbringen und Gegenerklärung des anderen Theiles bilden nur Unterlagen, welche von der Berufungsbehörde gleich dem sonstigen Veranlagungsstoffe zu prüfen sind. Ist das so gewonnene Material ausreichend, so kann die Entscheidung ohne Weiteres erfolgen; anderenfalls bedarf es einer Vervollständigung der Unterlagen unter Anwendung der der Berufungsbehörde gesetzlich gebotenen Hülfsmittel. Insoweit wird also das Verfahren von der Untersuchungsmaxime beherrscht werden.

§ 109.

An Förmlichkeiten für die Einlegung der Berufung kann nichts weiter gefordert werden, als der die Absicht des Rechtsmittelgebrauches deutlich ergebende schriftliche oder protokollarische Ausdruck der Unzufriedenheit mit dem Veranlagungsergebnisse seitens eines Betheiligten (des Veranlagten oder des Vertreters der Steuerverwaltung) innerhalb der vorgeschriebenen Berufungsfrist und an der zuständigen Amtsstelle.

Der Berufer wird es schon im eigenen Interesse an der geeigneten Begründung des Rechtsmittels, soweit er hierzu im Stande ist, nicht fehlen lassen. Aber nur dem Vertreter der Steuerverwaltung, dem die Veranlagungsverhandlungen genau bekannt sind, ist als Berufer die Möglichkeit einer vollständigen und geeigneten Begründung des Rechtsmittels gegeben. Dagegen fehlt es an dieser Möglichkeit für den Veranlagten, dem nur das Endergebniß der Veranlagung — Steuersatz nebst Steuerstufe — mitgetheilt ist. Hieraus kann er nur ersehen, daß die Veranlagungsbehörde seine subjektive Steuerpflicht bejaht und als steuerpflichtiges Einkommen wenigstens den Mindestbetrag der dem Steuersatze entsprechenden Stufe angenommen hat. Unbekannt sind ihm dagegen die Besteuerungsmerkmale, also insbesondere die angenommenen Ertragsquellen und Erträge und die zugelassenen Abzüge vom Roheinkommen, sowie die Gründe thatsächlicher oder rechtlicher Art, welche für die Feststellungen der Veranlagungsbehörde, insbesondere

auch bei etwaigen Abweichungen von den Angaben des Veranlagten, maßgebend gewesen sind. In allen diesen Beziehungen ist der Veranlagte regelmäßig auf bloße Muthmaßungen angewiesen. Auf die Möglichkeit bloßer Muthmaßungen läßt sich aber nicht die Forderung stützen, daß der Berufer das Rechtsmittel mit rechtsnachtheiligen Wirkungen unter Stellung bestimmter Anträge und unter Bezeichnung bestimmter Angriffspunkte zu begründen oder zu rechtfertigen habe. Ein solches Verlangen würde nur bei Mittheilung der maßgebenden Unterlagen der Veranlagung gestellt werden dürfen.

Auch ein gesetzlicher Zwang, die Berufung des Veranlagten durch Darlegung seiner gesammten Einkommensverhältnisse zu rechtfertigen, würde zu weit gehen. Es handelt sich in den meisten Fällen nur um die Aufklärung bestimmter einzelner Punkte, worüber der Veranlagte, wenn sie ihm bekannt wären, sich eingehend äußern könnte, während er bei Darlegung seiner gesammten Einkommensverhältnisse ohne solche Kenntniß niemals wissen kann, auf welche Einzelheiten er einzugehen hat. Bei nicht ganz einfachen Verhältnissen erscheint eine solche Darlegung als eine viel zu unbestimmte Anforderung und zugleich als eine unbillige und großentheils überflüssige Belästigung.

Am einfachsten ist es, nach Einlegung der Berufung dem Veranlagten die maßgebenden thatsächlichen und rechtlichen Unterlagen der Veranlagung zur Aeußerung mitzutheilen oder ihn, falls er noch keine Steuererklärung abgegeben hat, hierzu aufzufordern. Alsdann hängt es von dem Ergebnisse der hiermit verlangten Mitwirkung ab, ob die Sache zur Genüge aufgeklärt ist, oder ob noch weitere Verhandlungen mit dem Berufer, Beweiserhebungen oder amtliche Ermittelungen stattzufinden haben.

Jedenfalls hat die Berufungsbehörde für die Heilung etwaiger Mängel des Veranlagungsverfahrens zu sorgen, insbesondere ein unvollständiges Beanstandungsverfahren zu ergänzen, fehlende Unterlagen zu beschaffen oder mangelhafte zu vervollständigen, zweifelhafte Punkte aufzuklären, angebotene Beweise über wesentliche Thatsachen zu erheben, sowie den Berufer über solche Thatsachen zu hören, welche, ohne bisher zu seiner Kenntniß gelangt zu sein, gegen ihn verwerthet werden sollen. Letzteres ist für die Beschwerdeinstanz von besonderer Wichtigkeit, indem die Bestreitung oder Widerlegung von Thatsachen, welche erst durch den Berufungsbescheid zur Kenntniß des Veranlagten gelangen, nicht als unzulässiges neues Vorbringen erachtet werden darf.

§ 110.

Ebensowenig wie der Vertreter der Steuerverwaltung die Richtigkeit der Veranlagung nachzuweisen hat, liegt dem Veranlagten der Nachweis der Unrichtigkeit ob. Ein unmittelbarer Beweis der Unrichtigkeit würde sich als Beweis der Negative überhaupt nicht erbringen lassen; vielmehr kann der Beweis stets nur mittelbar auf dieses Ziel gerichtet sein.

Dem Veranlagten darf nicht zugemuthet werden, sein Berufungsvorbringen von vornherein im vollen Umfange und in allen Einzelheiten mit Beweisangeboten zu versehen oder gar durch Beifügung schriftlicher Nachweise zu erhärten. Dies kann so lange dem freien Willen des Berufers überlassen bleiben, als nicht eine Aufforderung zum Antritte des Beweises über bestimmte Gegenstände durch Bezeichnung seiner Beweismittel oder zur Vorlegung des bereits angebotenen urkundlichen Beweisstoffes an ihn ergeht. Bis dahin darf er annehmen, daß die Richtigkeit seines Vorbringens nicht in Zweifel gezogen wird, also überhaupt keines Nachweises bedarf.

Dem Berufer steht das Recht der Mitwirkung zur Erzielung eines vollständigen und richtigen Veranlagungsstoffes zu (§§ 90, 91). Von seiner Mitwirkung Abstand zu nehmen und in der Sache zu entscheiden, ohne dem Berufer bei Anzweifelung seines Vorbringens Gelegenheit zum Beweisantritte über seine für die Steuerfestsetzung wesentlichen Behauptungen zu geben, und ohne die angebotenen, an sich zulässigen und auch nach Lage der Sache geeigneten Beweise zu erheben, kann der Berufungsbehörde nicht gestattet sein. Sie muß also den Berufer, soweit sie von seinen Behauptungen abweichen will, über die des Nachweises bedürfenden Gegenstände im Einzelnen unterrichten, ihn zum Beweisantritte durch Bezeichnung seiner Beweismittel auffordern, und die angebotenen Beweise mit jener Beschränkung erheben. Unterlassungen geschehen auf die Gefahr hin, daß der Berufer die von der Berufungsbehörde ohne seine Mitwirkung getroffenen Feststellungen mit dem Rechtsmittel der Beschwerde angreift, ohne sich dem Vorwurfe eines unzulässigen neuen Vorbringens auszusetzen.

§ 111.

Der zulässigen Beweismittel kann sich sowohl der Berufer als auch von Amtswegen zur Erforschung der Wahrheit die Berufungsbehörde bedienen.

Von den allgemeinen prozessualischen Beweismitteln wird der Eid des Berufers als ein wegen der Gefahr des Mißbrauches unzulässiges Hülfsmittel auszuscheiden sein.

Zeugen und Sachverständige sind zulässige Beweismittel. Die Gutachten Sachverständiger sind aber auch hier nur Hülfsmittel zu dem Zwecke, der Berufungsbehörde für ihre eigene, selbständige Prüfung und Entscheidung als Unterlage zu dienen; sie müssen deshalb mit einer ausreichenden, die Nachprüfung ihres Ergebnisses ermöglichenden Begründung versehen sein. Wollte die Berufungsbehörde ohne eigene Prüfung dem subjektiven Urtheile eines Dritten folgen, so würde in Wirklichkeit nicht sie, sondern der unverantwortliche Dritte die entscheidende Stelle sein. Insbesondere bedürfen auch die von der Berufungsbehörde erforderten gutachtlichen Aeußerungen von Behörden und Beamten einer die Nachprüfung ermöglichenden Begründung.

Dem Berufer ist es unbenommen, seinerseits Gutachten Sachverständiger vorzulegen, und für die Berufungsbehörde erwächst hieraus die Verpflichtung, das Gutachten zu würdigen und, soweit es sich als einwandfrei erweist, bei ihrer Entscheidung zu berücksichtigen. Wenn aber der Berufer nur bestimmte Personen als Sachverständige vorschlägt, ohne zugleich deren Gutachten einzureichen, so braucht die Berufungsbehörde dem Vorschlage nur soweit zu folgen, als es ihr an eigener Sachkenntniß gebricht und die vorgeschlagenen Personen als einwandfreie Sachverständige erscheinen. Kann sich die Berufungsbehörde nach Lage der Sache auf hinreichende eigene Sachkenntniß stützen, so bedarf sie überhaupt nicht der Hülfe von Sachverständigen; anderenfalls hängt die Auswahl der als Sachverständige zuzuziehenden Personen von ihrem Ermessen ab. Daß nur solche Personen, die über eine ausreichende Sachkenntniß verfügen, als Sachverständige zugezogen werden dürfen, ist eine aus dem Begriffe eines Sachverständigen sich von selbst ergebende Voraussetzung; inwieweit diese Voraussetzung im Einzelfalle zutrifft, muß die Prüfung des erstatteten Gutachtens ergeben.

Die Nothwendigkeit der Zuziehung von Sachverständigen tritt am meisten im Bereiche des Schätzungswesens hervor. Auch bei größter Sorgfalt und Umsicht in der Bildung der Berufungsbehörden und in der Auswahl ihrer Mitglieder ist es ausgeschlossen, daß der Berufungsbehörde für den ganzen Umfang ihres Bezirkes auf allen Gebieten des Erwerbes und insbesondere hinsichtlich der maßgebenden örtlichen und individuellen Verhältnisse überall für die selbständige Nachprüfung der Schätzungsergebnisse ausreichende eigene Kenntnisse innewohnen. Soweit sie also im Einzelfalle die mangelnden Unterlagen einer Schätzung nicht aus eigener Kenntniß zu ergänzen vermag, wird sie auf die Zuziehung von Sachverständigen angewiesen bleiben. Hierbei werden

die Ortsbehörden, sofern ihnen nach Lage der Sache ausreichende Sachkenntniß innewohnt, an erster Stelle zur Begutachtung berufen sein.

§ 112.

In dem Bereiche des Urkundenbeweises nimmt nach seiner praktischen Bedeutung der Buchbeweis im weitesten Sinne die erste Stelle ein. Hierbei handelt es sich nicht bloß um eigentliche Handels- oder Geschäftsbücher, sondern um die von einem Steuerpflichtigen geführten fortlaufenden Aufzeichnungen oder Anschreibungen jeder Art, mittelst deren sich die Richtigkeit aller oder einzelner für die Steuerfestsetzung wesentlicher Thatsachen in überzeugender Weise darthun läßt.

Da durch rechnungmäßigen Nachweis die Zulässigkeit der Schätzungen ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 104), so muß der Buchbeweis allgemein, besonders aber für die Ermittelung des Ertrages einer bestimmten Quelle, die gleiche Rechtswirkung haben.

Die Beweiskraft aller Aufzeichnungen und Anschreibungen beruht einerseits auf der Regelmäßigkeit und Gewissenhaftigkeit der Vermerkungen, andererseits auf der Erhärtung ihres Inhaltes durch Beläge, soweit solche nach der Art der vermerkten geschäftlichen Vorgänge und nach der Verkehrssitte überhaupt beigebracht werden können. Regelmäßig werden Beläge nur für Ausgaben, und auch hier nur mit der Beschränkung auf solche Geschäfte zu verlangen sein, für welche Quittungen und dergl. ausgestellt zu werden pflegen. Im Uebrigen muß für die Beweiskraft des Inhaltes der Aufzeichnungen u. s. w. die Thatsache der regelmäßigen und gewissenhaften Eintragung genügen. Einzelne Irrthümer, die auch bei gewissenhafter Buchführung nicht ausgeschlossen sind, bedürfen der Aufklärung und Berichtigung, können aber die Glaubwürdigkeit des gesammten Inhaltes nicht erschüttern. Nur wenn bestimmte thatsächliche Umstände für die Unregelmäßigkeit oder Unzuverlässigkeit der Buchführung im Ganzen sprechen, ist die Beweiskraft ausgeschlossen.

Den höchsten Grad der Zuverlässigkeit bietet natürlicherweise die ordnungmäßige, d. h. die den handelsrechtlichen Anforderungen entsprechende, kaufmännische Buchführung, und zwar nicht nur die doppelte, sondern auch eine richtig angelegte einfache Buchführung. Inwieweit es bei Vorlegung von Bilanzen oder Gewinn- und Verlustrechnungen des Zurückgehens auf die Bücher, sowie einer Berichtigung der Ergebnisse nach besonderen steuerlichen Rücksichten bedarf, hängt von den Umständen des Einzelfalles und von den besonderen steuer-

lichen Vorschriften ab. Daß kaufmännische Bücher nach handelsrechtlichen und geschäftlichen Rücksichten geführt werden, schließt ihre Beweiskraft für steuerliche Zwecke nicht aus, sondern bedingt nur die Richtigstellung der Ergebnisse gemäß den abweichenden steuerlichen Vorschriften.

Aber auch die Bücher und sonstigen regelmäßigen Aufzeichnungen der Minderkaufleute, Landwirthe, Aerzte, Anwälte, kaufmännischen Angestellten u. s. w. sind unter den obigen Voraussetzungen beweiskräftig, soweit sie nach der Art ihrer Anlegung und Führung über die quellenmäßigen Erträge zuverlässigen Aufschluß geben. Es würde verfehlt sein, derartige Hülfsmittel der Berechnung trotz regelmäßiger und gewissenhafter Führung wegen einzelner Mängel und Unvollkommenheiten, die nicht streng kaufmännisch geführten Büchern u. s. w. anzuhaften pflegen, unbeachtet zu lassen. Vielmehr ist es bei den Vorzügen, die jeder, wenn auch in einzelnen Stücken unvollkommenen Berechnung im Vergleiche mit der stets unvollkommenen und deshalb auf die letzte Stelle angewiesenen Schätzung zukommen, geboten, die buchmäßigen Nachweise im weitesten Umfange für die Zwecke der Berechnung und, soweit sie hierfür nicht ausreichen, als Unterlagen der Schätzung zu benutzen.

Die Erhebung des Buchbeweises erfordert besondere Sachkenntniß und darf deshalb nur solchen Personen aufgetragen werden, welchen die nach Lage des Einzelfalles erforderliche Sachkenntniß innewohnt. Hierbei bedarf es stets der persönlichen Verhandlung mit dem Berufer, um von diesem die etwa nothwendigen Aufschlüsse über die näheren Einrichtungen der Bücher und die Art ihrer Führung sowie Aufklärungen über auftauchende Zweifel und Unrichtigkeiten entgegennehmen und auf der gewonnenen Grundlage die Ergebnisse der Buchprüfung protokollarisch feststellen zu können. In schwierigen Fällen wird es der Zuziehung eines Sachverständigen, insbesondere eines vereideten Buchprüfers (Bücherrevisors), bedürfen.

Von grundsätzlicher Bedeutung ist die Frage, ob dem Steuerpflichtigen nicht nur das *Recht*, sich auf seine Bücher u. s. w. als Beweismittel zu beziehen, zustehen, sondern hierüber hinaus eine *gesetzliche Verpflichtung* zur Vorlegung auf amtliche Aufforderung auferlegt werden soll. Ein allgemeiner gesetzlicher Zwang, der auf die Vorlegung aller Aufzeichnungen über Einkommens- und Vermögensverhältnisse hinauslaufen würde, wäre unerträglich. Eher würde es gerechtfertigt sein, denjenigen, welche handelsrechtlich zur ordnungmäßigen Buchführung verpflichtet sind, also den Vollkaufleuten, unter

bestimmten Voraussetzungen die gesetzliche Pflicht zur Offenlegung ihrer Handelsbücher aufzuerlegen. Aber auch dies würde zu weit gehen, da für den Kaufmann von der sorgfältigsten Geheimhaltung des Inhaltes seiner Bücher oft geradezu das Bestehen nnd Gedeihen seines Geschäftes abhängt. Wer seine Bücher nicht selbst als Beweismittel anbietet, setzt sich der Schätzung und hiermit der Gefahr der Ueberschätzung aus; diese nachtheilige Folge trifft nur ihn. Der Staat ist hinreichend geschützt durch Strafandrohung für Steuerhinterziehung und die hiermit gebotene Möglichkeit, im Strafverfahren die Beibringung der Bücher und die Prüfung ihres Inhaltes zu erzwingen.

§ 113.

Ein eigenartiges Beweismittel bilden die „Vertrauensmänner“[1]), d. s. durch Vertrauen der Behörde und des Pflichtigen berufene Personen, welche die Einkommensverhältnisse ganz oder in bestimmter Beschränkung durch vertrauliche Verhandlung mit dem Pflichtigen zu erforschen, sich hierüber durch Prüfung der Bücher u. s. w. ein zuverlässiges Urtheil zu bilden und das Ergebniß der Behörde anzuzeigen haben. Bei richtiger Ausgestaltung der Einrichtung bieten sich hiermit nicht zu unterschätzende Vortheile, einerseits für den Pflichtigen, indem ihm die Geheimhaltung seiner Verhältnisse in höherem Maße gewährleistet, dann aber auch für die Behörde, indem ihr das umständliche und schwierige Verfahren wesentlich vereinfacht und erleichtert wird. Mißbräuchen wird vorgebeugt durch richtige Auswahl der Vertrauenspersonen, welche nicht nur des Vertrauens würdig, sondern auch mit dem erforderlichen Maße von Rechts- und Sachkenntnissen ausgestattet sein müssen. Die Einrichtung ließe sich durch amtliche Ernennung von Vertrauensmännern, deren Vermittelung die Pflichtigen eines bestimmten Bezirkes ohne Weiteres in Anspruch nehmen könnten, in weiterem Maße nutzbar machen.

§ 114.

Ebensowenig wie es ausgeschlossen ist, daß der Vertreter der Steuerverwaltung im Wege der Berufung eine Ermäßigung des Steuersatzes erstrebt, ist es dem Pflichtigen verwehrt, eine Erhöhung zu beantragen. Beides wird aber stets eine Ausnahme bleiben. Regelmäßig wird es sich für den Pflichtigen um Ermäßigung handeln und für diesen Fall ist, wenn nicht zugleich der Vertreter der Steuer-

[1]) §§ 199, 206 Oe.P.G. In das P.E.G. ist die alte Einrichtung der Vertrauensmänner (§ 23 Ges. vom 1. Mai 1853) nicht übernommen worden.

verwaltung Berufung eingelegt hat, eine Abänderung des Veranlagungsergebnisses zu seinen Ungunsten ausgeschlossen. Die Unzulässigkeit einer reformatio in pejus ist nicht etwa eine prozessualische Eigenthümlichkeit, sondern das nothwendige Erforderniß für ein jedes Rechtsmittelverfahren. Es wäre ein innerer Widerspruch, wenn der Gebrauch eines Rechtsmittels, welches dazu gegeben und angewandt ist, eine Verbesserung zu ermöglichen, zu einer Verschlechterung der Lage des Einlegenden führen könnte. Die Bestätigung der angefochtenen Entscheidung oder die hiermit gleichbedeutende Abweisung des Rechtsmittels muß das ungünstigste Ergebniß sein. Für das Berufungsverfahren in Steuersachen kann nichts anderes gelten, wenn nicht die Berufung ihren Charakter als Rechtsmittel verlieren soll.

Im Uebrigen muß sich aber die Berufungsbehörde, um die materiell zutreffende Steuerfestsetzung zu bestimmen, frei bewegen können, ohne hierbei durch den etwaigen Berufungsantrag gebunden zu sein. Sie kann zwar, diesem Antrage gemäß, sich auf die Nachprüfung bestimmter Punkte beschränken und das ausdrücklich oder stillschweigend Zugestandene als feststehend behandeln. Sie ist aber auch berechtigt, bei ihrer Entscheidung die nicht angefochtenen Theile der Veranlagung, sei es zu Gunsten oder zu Ungunsten des Berufers, niemals aber mit dem Ergebnisse einer reformatio in pejus, zu berücksichtigen. Jedenfalls muß dies geschehen, soweit die Unterlassung der Anfechtung einzelner Punkte auf einem erkennbaren Irrthume des Berufers beruht; ein für die Steuerfestsetzung wesentlicher Irrthum thatsächlicher oder rechtlicher Art muß vielmehr von Amtswegen berichtigt werden.

Die einseitige Berufung des Pflichtigen hat entweder die Berichtigung des Veranlagungsergebnisses zu seinen Gunsten oder die Bestätigung dieses Ergebnisses, also, was dasselbe ist, die Abweisung des Rechtsmittels, zur Folge.

§ 115.

Wenn als einziges Rechtsmittel zur Anfechtung der Berufungsentscheidung die Beschwerde mit der Beschränkung auf die Prüfung richtiger Rechtsanwendung zugelassen ist (§ 107), so bildet die Begründung einen wesentlichen Theil der Entscheidung. Soll von dem Rechtsmittel der Beschwerde ein wirksamer Gebrauch gemacht werden können — und das ist doch die nächste Voraussetzung für die Zulassung eines Rechtsmittels —, so müssen sowohl die Betheiligten als auch die Beschwerdebehörde aus der Entscheidung selbst ersehen

können, von welchen thatsächlichen und rechtlichen Erwägungen sich die Berufungsbehörde hat leiten lassen. Hierüber muß Sicherheit bestehen, da auf Grund bloßer Muthmaßungen weder eine Begründung der Beschwerde möglich wäre noch eine Entscheidung getroffen werden könnte.

Nach dem Wesen der Sache muß die Begründung des Berufungsbescheides, welche sich dem entscheidenden („dispositiven") Theile, nämlich der Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens und der sich hieraus ergebenden Steuerbemessung, anzuschließen hat, über die zahlenmäßige Zusammensetzung des Roheinkommens nach den einzelnen Ertragsquellen, über die zugelassenen Abzüge vom Roheinkommen und über die etwaige Ermäßigung des Steuersatzes aus besonderen Gründen Aufschluß geben. Der weitere Inhalt der Begründung richtet sich nach den Besonderheiten des Einzelfalles.

Es liegt am nächsten, vorab den unstreitigen Veranlagungsstoff auszuscheiden. Soweit die Berufungsbehörde die dem Berufer bekannten, aber von ihm nicht angefochtenen Theile der Veranlagung als stillschweigend zugestanden und hiermit feststehend behandelt hat, oder seinen ausdrücklichen Anerkenntnissen oder Zugeständnissen gefolgt ist, bedarf es nur eines entsprechenden Hinweises. Dagegen ist hinsichtlich der hiernach verbleibenden Streitpunkte eine Begründung im Einzelnen nothwendig.

Insbesondere muß der Berufer aus der Begründung ersehen, ob und wie seine für die Steuerfestsetzung wesentlichen Anführungen — thatsächlicher oder rechtlicher Art —, Beweisangebote und Nachweise gewürdigt, ob und aus welchen Gründen — thatsächlicher oder rechtlicher Art — sie unberücksichtigt gelassen oder in einer von seiner Auffassung abweichenden Weise berücksichtigt worden sind. Zur Rechtfertigung der Beurtheilung des thatsächlichen Berufungsvorbringens dienen, soweit die Berufungsbehörde hierüber nicht selbst aus eigener Kenntniß der Verhältnisse unterrichtet ist, die Ergebnisse der amtlichen Ermittelungen.

Im Einzelnen muß sich die Begründung, je nach der Lage des Einzelfalles, erstrecken auf den Bestand der Quellen, auf die Feststellung der quellenmäßigen Erträge, auf die zugelassenen Abzüge vom Roheinkommen und auf die beanspruchte Steuerermäßigung aus besonderen Gründen.

Diejenigen Quellen und Quellenzweige, deren Bestehen nicht anerkannt ist, müssen unter Angabe der hierfür sprechenden Umstände

nach ihrer Art und Beschaffenheit genau bezeichnet werden. Das Gleiche gilt für den Umfang und für wesentliche Eigenschaften der Quellen, sofern hierüber Zweifel bestehen.

So würden z. B., wenn über den vom Pflichtigen angegebenen Ertrag seines Kapitalvermögens hinausgegangen werden soll, die Thatsachen darzulegen sein, aus denen auf ein höheres Vermögen mit höherem Ertrage oder auf einen höheren Ertrag des zugestandenen Vermögens geschlossen wird. Beständen bei einem landwirthschaftlichen Betriebe Zweifel über die Größe des Gutes oder über sonstige wesentliche Eigenschaften, wie die Art der Zusammensetzung nach Kulturarten, die Bodenbeschaffenheit, die Art der Bewirthschaftung, das Maß der eigenen Arbeitskräfte, den Viehbestand u. s. w., so würde über die von der Berufungsbehörde angenommenen Verhältnisse Auskunft gegeben werden müssen. Wäre die Behandlung eines Erwerbzweiges als Gewerbebetrieb oder als reine Arbeitsthätigkeit zweifelhaft, so müßte der für die Entscheidung der Berufungsbehörde maßgebende Sach- und Rechtsverhalt klargestellt werden. Dasselbe müßte geschehen, sofern der Betrieb eines Gewerbes oder wesentlicher Zweige eines bestimmten Gewerbes bestritten würde, u. s. w.

Die Feststellung der quellenmäßigen Erträge kann, sofern die Besteuerung sich nicht an das abgelaufene Jahr anzuschließen (§ 45), sondern bald für das bevorstehende Steuerjahr, bald nach einem ein- oder mehrjährigen Zeitraume der Vergangenheit zu erfolgen hat (§§ 46 ff.), schon wegen der sich hieraus ergebenden zahlreichen Zweifel über den für die Ertragsermittelung maßgebenden Zeitraum eine sehr verwickelte Begründung nothwendig machen. Weiter bedarf es der Rechtfertigung wegen etwaiger Abweichungen von der Ertragsberechnung des Berufers, besonders aber wegen etwaiger gänzlicher Verwerfung der Berechnung und hierdurch verursachter Schätzung; hierbei pflegt die Würdigung der Beweisangebote und -ergebnisse, namentlich der Buchbeweise, von großer Bedeutung zu sein. Endlich hat sich die Begründung auf die Schätzungsmethode zu erstrecken, um klarzustellen, ob und inwieweit Individualschätzung oder Schätzung nach allgemeinen Merkmalen, Schätzung des Roh- oder des Reinertrages stattgefunden, welche Stellung die Berufungsbehörde hierbei zu den wesentlichen Anführungen des Berufers genommen hat, u. s. w.

Bei den Abzügen vom Roheinkommen müssen die nicht anerkannten Ansprüche des Berufers unter Darlegung der für die gänzliche oder theilweise Ablehnung maßgebenden Gründe erörtert werden.

Die Versagung der beanspruchten Steuerermäßigung aus besonderen Gründen ist durch Angabe der für maßgebend erachteten thatsächlichen oder rechtlichen Erwägungen zu rechtfertigen.

§ 116.

Soll die Berufungsbehörde ihre Aufgaben in erfolgreicher Weise erfüllen, so müssen ihre Mitglieder nicht nur mit wirthschaftlichen Dingen, insbesondere mit den Erwerbs-, Wirthschafts- und Verkehrsverhältnissen des ihnen zugewiesenen weiteren Bezirkes, vertraut, sondern auch insoweit rechtskundig sein, daß sie die gesetzlichen Bestimmungen über die Einkommensbesteuerung wenigstens in den Grundzügen richtig zu erfassen und anzuwenden wissen. Unentbehrlich ist aber ein juristisch gebildetes Mitglied als Rathgeber in den überall vorkommenden schwierigeren Rechtsfragen, welche von Laien allein nicht entschieden werden können.

Im Uebrigen empfiehlt sich die Bildung der Berufungsbehörden für weitere, eine größere Zahl von Veranlagungsbezirken umfassende Bezirke nach den Rücksichten völliger Unabhängigkeit und Unparteilichkeit; die für die Veranlagungsbehörden zu stellenden Anforderungen (§§ 98, 106) treffen hier in noch höherem Maße zu.

Bei Bildung der Bezirke muß aber auch darauf Bedacht genommen werden, daß die Berufungsbehörden in ordnungmäßiger Weise, durch eine dem mündlichen Vortrage sich anschließende kollegialische Beschlußfassung, ihre Entscheidungen treffen können. Zählen die alljährlich zu erledigenden Berufungen in einem Bezirke nach vielen Tausenden oder gar nach Zehntausenden, so ist auch bei geschickter Geschäftsleitung und möglichst abgekürzter Verhandlung eine ordnungmäßige Erledigung nicht möglich. Alsdann könnten höchstens einzelne Sachen auf mündlichen Vortrag durch kollegialische Beschlußfassung entschieden werden, während die große Mehrzahl in summarischer Weise ohne Vortrag und Prüfung nach den Vorschlägen des Vorsitzenden ihre Erledigung finden müßte. Aber selbst diese Vorschläge könnten nur zum geringen Theile auf eigener persönlicher Prüfung des Vorsitzenden beruhen; zum überwiegenden Theile wäre er auf die Thätigkeit der ihm zu- oder untergeordneten Hülfs- oder Bürokräfte angewiesen. Eine solche Geschäftsbehandlung, welche den Mitgliedern der Berufungsbehörde kaum mehr als die Rolle von Statisten zuwiese, würde der Rechtsmittelinstanz ihre Bedeutung nehmen.

c) Die Beschwerdeinstanz.

§ 117.

Die für das ganze Staatsgebiet einzusetzende Beschwerdebehörde hat in den durch Anrufung Eines der Betheiligten zu ihrer Entscheidung gebrachten Einzelfällen die Steuerfestsetzungen der Berufungsbehörden in Bezug auf die Richtigkeit der Rechtsanwendung nachzuprüfen und hierdurch zugleich auf die Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit in der Auslegung und Handhabung des Rechtes hinzuwirken (§ 107).

A. Gegenstand der Nachprüfung ist die Steuerfestsetzung in dem aus dem Berufungsbescheide sich ergebenden Umfange. Wer mit diesem Ergebnisse zufrieden ist, hat keinen Grund zur Beschwerde, selbst dann nicht, wenn das richtige Ergebniß auf einem falschen Wege gefunden sein sollte. Insbesondere kann unrichtige oder mangelhafte Begründung des Berufungsbescheides bei anerkannter Richtigkeit des Ergebnisses das Beschwerderecht nicht begründen. Das Rechtsmittel dient an erster Stelle zur Abwehr einer Benachtheiligung, nicht aber zur Berichtigung von Anschauungen, die keine Benachtheiligung zur Folge gehabt haben.

B. Die Richtung der Nachprüfung beschränkt sich auf das Rechtsgebiet, ohne Unterscheidung zwischen materiellem und formalem Rechte. Insbesondere unterliegt auch das Verfahren als formale Grundlage der Steuerfestsetzung der Nachprüfung in der Beschwerdeinstanz, so daß auch die dem Verfahren anhaftenden wesentlichen Mängel einen wirksamen Beschwerdegrund bilden; hierbei macht es keinen Unterschied, ob die Mängel erst in der Berufungsinstanz oder, ohne hier geheilt zu sein, in der Veranlagungsinstanz vorgekommen sind. Ist das Verfahren in irgend einem Abschnitte mit ungeheilten Mängeln behaftet, so hätte die Steuerfestsetzung bei richtigem Verlaufe ein anderes Ergebniß haben können und aus diesem Grunde muß ein wesentlicher Mangel im Verfahren als Beschwerdegrund zugelassen werden.

Dagegen kann aus der bloßen Beurtheilung rein thatsächlicher Verhältnisse, insbesondere aus den auf einwandfreien Unterlagen beruhenden thatsächlichen Feststellungen und Schlußfolgerungen der Berufungsbehörde innerhalb des ihr eröffneten Gebietes der subjektiven Beurtheilung und des freien Ermessens, namentlich im Bereiche der Schätzungen, der Würdigung von Beweismitteln und Beweisergebnissen u. s. w., kein Beschwerdegrund entnommen werden.

C. Ob ein Beschwerdegrund thatsächlicher oder rechtlicher Art verspätet und deshalb unwirksam ist, läßt sich nicht nach den Regeln

des bürgerlichen Prozesses oder des Verwaltungsstreitverfahrens beurtheilen. Die Beschwerde darf nicht als Revision im prozessualen Sinne behandelt werden. Sie ist vielmehr ein völlig eigenartiges Rechtsmittel mit ganz abweichendem Verfahren. Der Revisionsinstanz im bürgerlichen Prozesse und im Verwaltungsstreitverfahren sind zwei gerichtliche Instanzen mit fest geordnetem prozessualischem Verfahren vorausgegangen und es gelten deshalb prozessualische Regeln, welche auf das Beschwerdeverfahren, dem alle Voraussetzungen hierfür fehlen, nicht übertragen werden dürfen.

Im Beschwerdeverfahren erscheinen als verspätet nur solche neue Anführungen thatsächlicher oder rechtlicher Art, welche bereits im Berufungsverfahren hätten vorgebracht werden können und müssen. In dieser Beziehung ist, soweit es sich um die Beschwerden der Pflichtigen handelt, zwischen den Gegenständen der Anzeigepflicht und denen der amtlichen Ermittelungspflicht zu unterscheiden (§ 90).

1. Die Unterlassungen des Pflichtigen in Erfüllung der ihm obliegenden Anzeigepflicht beruhen auf seinem eigenen Verschulden und haben deshalb die Verspätung des hierauf bezüglichen neuen Beschwerdevorbringens zur Folge. Dies gilt namentlich wegen der bis zum Erlasse des Berufungsbescheides unbekannt gebliebenen Abzüge vom Roheinkommen.

2. Ist der für eine richtige Steuerfestsetzung nothwendige thatsächliche oder rechtliche Veranlagungsstoff infolge unzureichender Erfüllung der amtlichen Ermittelungspflicht unvollständig geblieben, so haftet dem Verfahren stets ein wesentlicher Mangel an; die zur Aufdeckung dieses Mangels dienenden Anführungen der Beschwerde sind niemals verspätet. Dies gilt namentlich für diejenigen Anführungen, zu deren Vorbringung erst durch den Inhalt des Berufungsbescheides Anlaß gegeben worden ist, während Anführungen, die infolge ergangener Befragung oder Aufforderung bereits im Berufungsverfahren hätten gemacht werden müssen, in der Beschwerdeinstanz verspätet sind. Wenn z. B. der Pflichtige, ohne daß bis dahin an ihn eine Aufforderung zur zahlenmäßigen Berechnung oder Nachweisung ergangen wäre, erst aus dem Berufungsbescheide ersieht, daß die Berufungsbehörde seinen landwirthschaftlichen oder gewerblichen Ertrag über die von ihm angegebenen Beträge hinaus bemessen (geschätzt) hat, so kann er sich in der Beschwerde, ohne dem Vorwurfe der Verspätung ausgesetzt zu sein, zur zahlenmäßigen Berechnung oder Nachweisung erbieten und hiermit den Verfahrensmangel unzureichender amtlicher Ermittelung,

oder, wenn er eine Steuererklärung abgegeben hatte, unzulänglicher Beanstandung, und zugleich unberechtigter Schätzung begründen. Dagegen würde der Pflichtige bei ergangener fruchtloser Aufforderung das von ihm Versäumte in der Beschwerde nicht nachholen können.

Wesentlich anders verhält es sich, wenn der Beschwerdeführer eine unrichtige thatsächliche oder rechtliche Voraussetzung selbst verschuldet hat. Hat er z. B. gewisse Einkommensbezüge anerkannt, aber in der Berechnung einen nicht erkennbaren thatsächlichen Irrthum begangen, ohne diesen bis zum Erlaß der Berufungsentscheidung zu berichtigen, so kann er die seinem Anerkenntnisse entsprechende Festsetzung nicht mehr unter Darstellung seines Irrthumes mit der Beschwerde anfechten.

Ebensowenig kann der Veranlagte einen Beschwerdegrund daraus entnehmen, daß die Berufungskommission aus der Nichtbeantwortung der an ihn von zuständiger Seite gestellten berechtigten Fragen die ihm bei Stellung der Fragen als Rechtsfolge der unterbleibenden Beantwortung eröffneten, an sich zulässigen thatsächlichen oder rechtlichen Folgerungen gezogen hat. In allen Fällen dieser Art muß der Veranlagte die Folgen der eigenen Verschuldung tragen. Denn einem auf nicht berichtigtem und nicht ersichtlichem Irrthume beruhenden Anerkenntnisse zu folgen, oder ein entsprechendes Anerkenntniß als Rechtsfolge des Schweigens bei gehöriger Verwarnung anzunehmen, ist keine Rechtsverletzung und ebensowenig liegt hierin ein wesentlicher Mangel des Verfahrens.

Als selbstverständlich muß es bezeichnet werden, daß ein klar erkennbarer Irrthum im Anerkenntnisse des Veranlagten nicht zu seinen Ungunsten verwerthet werden darf. Falls sich z. B. aus dem Zusammenhange klar ergäbe, daß der Veranlagte mit dem von ihm angegebenen gewerblichen Ertrage den Bruttoertrag gemeint habe, so würde es verfehlt sein und einen wirksamen Beschwerdegrund bilden, wenn in der Berufungsentscheidung der angegebene Betrag als Reinertrag festgestellt wäre.

§ 118.

Für die Einlegung der Beschwerde sind keine weiteren Förmlichkeiten zu erfordern als für die Einlegung der Berufung (§ 109). Das Verlangen einer Rechtfertigung der Beschwerde durch Angabe bestimmter Beschwerdegründe als Vorbedingung für die Zulassung des Rechtsmittels würde, wenn sich die Prüfung in der Beschwerde-

instanz auf die angeführten Beschwerdegründe beschränken sollte, die Wirksamkeit des Rechtsmittels gefährden, sonst aber nur eine leere Förmlichkeit sein. Gerade in den von der Berufungsbehörde am schlechtesten bearbeiteten Sachen ist es dem Pflichtigen am wenigsten möglich, die richtigen Beschwerdegründe zu erkennen und anzugeben, weil sie aus dem Berufungsbescheide nicht ersichtlich und die Verhandlungen, auf welche sich die Entscheidung stützt, dem Pflichtigen ganz oder zu wesentlichen Theilen unbekannt sind. Es muß also dem Pflichtigen die Bezeichnung bestimmter Beschwerdegründe anheimgegeben und der Beschwerdebehörde überlassen werden, ihre Prüfung hierüber hinaus auf die Gesammtheit des Stoffes zu richten.

Wird der angegebene Beschwerdegrund als berechtigt anerkannt oder von der Beschwerdebehörde bei selbständiger Beurtheilung ein anderer wirksamer Beschwerdegrund festgestellt, so ist der Berufungsbescheid aufzuheben. Mit der hierdurch eröffneten freien Beurtheilung des gesammten, um das Beschwerdevorbringen vermehrten thatsächlichen und rechtlichen Stoffes tritt die Beschwerdebehörde an die Stelle der Berufungsbehörde, so daß sie bei Spruchreife der Sache die Steuerfestsetzung selbst berichtigen kann. Bei mangelnder Spruchreife muß es der Beschwerdebehörde gestattet sein, sich der materiellen Entscheidung zu enthalten und eine neue Entscheidung der Berufungsbehörde herbeizuführen, also die Sache zu diesem Zwecke an die Berufungsbehörde zurückzugeben. Diese hat alsdann, unter Mitberücksichtigung des durch das Beschwerdevorbringen ergänzten Stoffes, die weitere Aufklärung des Sach- oder Rechtsverhaltes zu bewirken und mit Bindung an die von der Beschwerdebehörde ertheilten Weisungen, im Uebrigen aber selbständig, die neue Entscheidung zu treffen. Abgesehen von dieser Bindung durch Weisungen der Beschwerdebehörde gelten für das mit der Rückgabe der Sache wiederum eröffnete Berufungsverfahren die allgemeinen Regeln, so daß insbesondere neue Thatsachen und Beweise vorgebracht werden können und berücksichtigt werden müssen. Gegen den neuen Berufungsbescheid ist wiederum die Beschwerde zulässig.

§ 119.

Nach Einführung der Verwaltungsrechtspflege bietet sich die Möglichkeit, dem obersten Verwaltungsgerichte des Staates die Entscheidung der Steuerbeschwerden zu übertragen. Hierfür ist ein Gerichtshof, dessen Mitglieder verfassungmäßig theils zum Richteramte, theils zur Bekleidung höherer Verwaltungsämter befähigt sein müssen,

am besten geeignet. Denn wenn auf der einen Seite die Entscheidung zahlreicher, mit den Steuerbeschwerden verknüpfter Rechtsfragen die Betheiligung juristisch vorgebildeter Richter verlangt, so läßt sich auf der anderen Seite, damit auch die Bedürfnisse und Interessen der Steuerverwaltung die gebührende Berücksichtigung finden, die Mitwirkung höherer Verwaltungsbeamten nicht umgehen. Mit der Bestellung des obersten Verwaltungsgerichtes zum Beschwerdegerichte in Steuersachen wird zugleich die höchste Gewähr für Unparteilichkeit sowie für Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Rechtsanwendung und des Verfahrens gegeben.

Allerdings muß auch für die Rechtsprechung des Beschwerdegerichtes die Verhandlung der Beschwerdesachen in den Formen des Verwaltungsstreitverfahrens ausgeschlossen bleiben (§ 107).

Daß unter dieser Voraussetzung die Erledigung der Beschwerden durch das oberste Verwaltungsgericht thatsächlich ausführbar ist, hat der Vorgang Preußens gezeigt. Nachdem das Preußische Oberverwaltungsgericht seit dem Jahre 1892 als Beschwerdegericht in Staatssteuersachen thätig gewesen ist, hat es die Schwierigkeiten, welche ihm beim Beginne seiner Thätigkeit die große Anzahl der Beschwerden, die Neuheit der Sache, die Unvollkommenheiten der Gesetze und der bestehenden Einrichtungen bereiteten, nunmehr soweit überwunden, daß die Beschwerden zum größten Theile innerhalb des laufenden Steuerjahres zur Entscheidung gelangen (§ 106). Wenn sie nicht sämmtlich bis zum Schlusse des Steuerjahres erledigt werden, so hat dies seinen Grund in dem späten Eingange der Sachen.

Zugleich hat sich in überzeugender Weise ergeben, wie nothwendig und vortheilhaft die Rechtskontrole auf diesem Gebiete ist, einerseits für die Richtigkeit der Rechtsauslegung und die Gleichmäßigkeit der Rechtsanwendung im ganzen Staatsgebiete, andererseits für die Klarstellung der wirthschaftlichen Begriffe und ihrer Einzelmerkmale sowie für die Vervollkommnung der Steuertechnik. Es hat sich gezeigt, daß die Einseitigkeit der Steuerverwaltung auf rechtlichem und wirthschaftlichem Gebiete, das Festhalten an hergebrachten unrichtigen Anschauungen und das Beharren bei den überlieferten Unvollkommenheiten der Steuertechnik sich nur mit der Verwaltungsrechtspflege überwinden lassen.

Gewiß hatte das Preußische Finanzministerium in jahrzehntelanger Praxis zur Klärung des Rechtes und der wirthschaftlichen Begriffe Manches beigetragen. Aber es blieb doch der Rechtsprechung des

Oberverwaltungsgerichtes vorbehalten, in systematischer Weise die Klarstellung und Beantwortung der großen Fragen im Bereiche des Einkommensbegriffes und der sich anschließenden unzähligen Einzelfragen anzubahnen und hiermit zugleich für die Praxis feste Grundsätze zu gewinnen und für die wissenschaftliche Bearbeitung reichen Stoff zu bieten.

Von besonders einschneidender Wirkung ist die Rechtsprechung für das Verfahren geworden. Die richtige Erkenntniß ihrer eigenen Obliegenheiten wird den vorzugsweise von fiskalischen Rücksichten geleiteten Steuerbehörden stets schwer fallen; mehr oder minder werden sie bestrebt sein, zu Ungunsten der Pflichtigen den Umkreis der eigenen Rechte zu erweitern und den der eigenen Pflichten zu verengern. Hier kann nur ein von der Steuerverwaltung unabhängiges Beschwerdegericht für die Erschließung und dauernde Innehaltung der richtigen Wege sorgen. Dies bestätigt für Preußen schon jetzt die Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichtes. Als die wichtigsten Ergebnisse der Rechtsprechung sind hervorzuheben: Die Regelung der amtlichen Ermittelungs- und der privaten Anzeigepflicht, die scharfe Trennung von Berechnung und Schätzung, die Beseitigung unrichtiger und die Herbeiführuug richtiger Schätzungsmethoden, die Aufstellung fester Grundsätze über Beweismittel und -erhebung, über die Beanstandung der Steuererklärungen, über die Aufgaben der Berufungsbehörden und die Begründung der Berufungsbescheide u. s. w. Die hinsichtlich dieser und vieler anderer Gegenstände des Verfahrens herrschende Verwirrung beseitigt, überhaupt dem ganzen Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren feste Formen gegeben zu haben, ist ein Erfolg, der nur durch ein unabhängiges Beschwerdegericht erreicht werden konnte.

Daß die Steuerbehörden die Rechtskontrole gegenüber der vordem geübten Nachsicht als eine unbequeme Erschwerung empfunden haben, spricht nicht gegen, sondern für die neue Einrichtung. Aehnliche Klagen pflegen sich bei Ausdehnung der Verwaltungsrechtspflege auf neue Verwaltungszweige stets zu erheben und erst zu verstummen, wenn die betheiligten Behörden ihre Einbuße an Machtvollkommenheit verschmerzt und sich an die neuen Einrichtungen gewöhnt haben.

Dem Vorgange Preußens ist Oesterreich mit Bestellung seines Verwaltungsgerichtshofes zum Beschwerdegerichte gefolgt[1]). Nach den gemachten Erfahrungen ist die Erwartung berechtigt, daß auch andere

[1]) § 225 Oe.P.G.

Staaten, in denen die Verwaltungsrechtspflege eingeführt worden ist oder eingeführt werden wird, dazu übergehen werden, ihr höchstes Verwaltungsgericht zum Beschwerdegerichte in Steuersachen zu bestellen. Ein Staat, der eine der heutigen Auffassung entsprechende Einkommensbesteuerung verwirklichen und sich nicht etwa darauf beschränken will, eine an die alten Schatzungen erinnernde Personensteuer mit dem hochtönenden Namen einer Einkommensteuer zu belegen, darf auch nicht vor der Rechtskontrole zurückscheuen. Ob die ideale Auffassung, welche die Einkommensteuer als die gerechteste Form der Besteuerung bis auf die äußerste Grenze des „Existenzminimum" herab erachtet, das Licht der Wirklichkeit aushält, oder ob die theoretischen Vorzüge doch gegenüber den praktischen Schwierigkeiten stark verblassen, ist eine an späterer Stelle zu behandelnde Frage (§§ 125 ff.).

10. Die Endgültigkeit der Veranlagungsergebnisse.

§ 120.

Sobald die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels gegen das Veranlagungsergebniß oder gegen die Berufungsentscheidung unbenutzt verstrichen oder eine materielle, die Steuerfestsetzung bestätigende oder berichtigende — also nicht etwa auf Rückgabe in die Berufungsinstanz lautende — Beschwerdeentscheidung ergangen ist, hat das Veranlagungsergebniß mit seinem ursprünglichen oder mit dem im Rechtsmittelverfahren abgeänderten Inhalte die Kraft einer endgültigen Festsetzung für die maßgebende Veranlagungsperiode erlangt. Das solcher Weise feststehende Ergebniß kann grundsätzlich nicht mehr abgeändert werden, mag es einen positiven, d. h. ein bestimmtes Steuermaß festsetzenden, oder einen negativen, d. h. die Freistellung von der Besteuerung anordnenden, Inhalt haben. Dies ist die nothwendige Rechtsfolge eines die Anwendung von Rechtsmitteln zulassenden Verfahrens. Denn Rechtsmittel können vernünftiger Weise nur zu dem Zwecke gegeben werden, um eine Sache zum endgültigen Austrage zu bringen. Rechtsmittel sollen Rechtssicherheit schaffen; das gerade Gegentheil, ein unerträglicher Zustand dauernder Rechtsunsicherheit würde die Folge sein, wenn der mit dem Ablaufe der Rechtsmittelfristen oder mit der Entscheidung der höchsten Instanz geschaffene Rechtszustand nicht endgültig sein sollte.

Wie aber die einzelne Veranlagung immer nur für die jeweilige Jahresperiode erfolgt, so kann sich auch die unmittelbare Rechtswirkung der im Rechtsmittelverfahren ergangenen Entscheidungen stets

nur auf diesen Zeitraum erstrecken. Für spätere Veranlagungen werden die Veranlagungs- und Berufungsbehörden durch frühere Entscheidungen ebensowenig rechtlich gebunden wie durch ihre eigenen Feststellungen bei früheren Veranlagungen. Abweichungen dürfen aber, wenn sie auch rechtlich gestattet sind, doch nicht ohne zwingenden Grund und ohne sachliche Rechtfertigung erfolgen. Die Veranlagungs- und Berufungsbehörden werden vielmehr, um nicht mit sich selbst in Widerspruch zu gerathen und hierdurch ihre eigene Autorität zu gefährden, weiter aber auch, um der schädlichen Häufung des Gebrauches von Rechtsmitteln vorzubeugen, willkürliche Abweichungen von ihren eigenen früheren Feststellungen sorgfältig zu vermeiden und die Entscheidungen höherer Instanzen auch über den entschiedenen Einzelfall hinaus zu berücksichtigen haben.

Hiermit gelangt man zu einer völlig befriedigenden Lösung der Fragen wegen Endgültigkeit der Veranlagungsergebnisse, ohne daß es des Zurückgehens auf die Grundsätze über die Rechtskraft von Urtheilen im bürgerlichen Prozesse oder im Verwaltungsstreitverfahren bedürfte. Will man die Endgültigkeit der Veranlagungsergebnisse als Rechtskraft bezeichnen, so ist gegen diesen Ausdruck nichts zu erinnern. Nur muß man hierbei die Vorstellung vermeiden, als ob es sich um Rechtskraft im Sinne des bürgerlichen Prozesses oder des Verwaltungsstreitverfahrens handelte. Die Eigenartigkeit des Verfahrens in Steuersachen (§§ 107, 117) gestattet auch hier nicht die analoge Anwendung prozessualischer Regeln.

§ 121.

Von dem Grundsatze der Endgültigkeit der nicht mehr anfechtbaren Veranlagungsergebnisse müssen die Fälle der Steuerhinterziehung ausgenommen werden.

Wer durch wissentlich unrichtiges Vorbringen den Staat um den ihm gesetzlich zukommenden Steuerbetrag ganz oder theilweise verkürzt und hiermit eine Steuerhinterziehung begangen hat, muß sich dieses gesetzwidrigen Vortheiles begeben, sobald der Thatbestand der Steuerhinterziehung in dem hierfür gegebenen Verfahren festgestellt worden ist. Die Strafe ist nur die Sühne der mit der Steuerhinterziehung begangenen Vergehung; sie würde durch den dem Thäter verbleibenden Vortheil der Steuerverkürzung zum Theil ausgeglichen werden. Hier muß deshalb die Nachbesteuerung in Höhe der Steuerverkürzung als steuerliche Rechtsfolge der Bestrafung zugelassen werden.

Dagegen sind weitere Ausnahmen nicht gerechtfertigt. Wollte man die Nachbesteuerung wegen einer nur durch Irrthum, sei es des Pflichtigen oder der Steuerbehörde, veranlaßten Verkürzung des Staates gestatten, so müßte umgekehrter Weise auch dem Pflichtigen die Möglichkeit eröffnet werden, die ihm nachtheiligen Folgen einer endgültig feststehenden zu hohen Besteuerung von sich abzuwenden. Hiermit würde aber der Grundsatz der Endgültigkeit der Veranlagungsergebnisse in das gerade Gegentheil verwandelt und auf solche Weise ein unhaltbarer und für alle Theile — den Staat, die Pflichtigen und die auf Zuschläge zur Staatssteuer angewiesenen Körperschaften — unerträglicher Zustand fortdauernder Rechtsunsicherheit geschaffen werden.

Auch in der Beschränkung auf bestimmte Fälle, etwa nach Analogie der Zulassung von Nichtigkeits- oder Restitutionsklagen im bürgerlichen Prozesse oder der Klage auf Wiederaufnahme des Verfahrens im Verwaltungsstreitverfahren, kann der nachträglichen Berichtigung endgültiger Veranlagungsergebnisse nicht das Wort geredet werden. Das Bedürfniß zur Aufrechthaltung dieser Ergebnisse ist zu dringlich, als daß über die Fälle der Steuerhinterziehung hinaus Ausnahmen gestattet werden könnten. Die den endgültigen Steuerfestsetzungen anhaftenden Irrthümer müssen als unvermeidliche Folgen unvollkommener Einrichtungen hingenommen und können um so eher ertragen werden, als sich bei den folgenden Veranlagungen stets neue Gelegenheit zur Berichtigung bietet. Jedenfalls genügt hier eine gesetzliche Ermächtigung der Steuerverwaltung zu Steuernachlässen, um die in einzelnen Fällen vorkommenden besonderen Härten und Unbilligkeiten zu beseitigen.

§ 122.

Beim Anschlusse der Besteuerung an die Verhältnisse und Ergebnisse des abgelaufenen Jahres (§§ 45, 50) entfällt die Nothwendigkeit sowohl von Zugangsveranlagungen im Laufe des Steuerjahres auf Grund neuer Entstehung subjektiver Steuerpflicht oder der Erwerbung neuer Quellen, als auch von Abgangstellungen wegen Erlöschens der subjektiven Steuerpflicht, sowie von Ermäßigungen der veranlagten Steuer infolge des Wegfalles von Quellen. Vielmehr genügt alsdann die regelmäßige Veranlagung am Schlusse eines jeden Jahres, um nach den Verhältnissen und Ergebnissen des abgelaufenen Jahres die subjektive Steuerpflicht, und deren etwaige zeitliche Begrenzung sowie das Maß der Besteuerung rückwärts für sämmtliche Steuerträger zu bestimmen.

Wer für das ganze abgelaufene Jahr oder für einen Theil desselben steuerpflichtig gewesen ist, hat die nach den wirklichen Ergebnissen zu bemessende Steuer für den vollen Zeitraum des Jahres oder für den kürzeren Zeitraum des Bestehens seiner Steuerpflicht als Nachleistung (postnumerando) zu entrichten, ohne daß hiermit die Steuerhebung in bestimmten Theilbeträgen für das folgende Jahr (Zahlung in vierteljährlichen oder monatlichen Raten) ausgeschlossen wäre.

Der Gefahr von Steuerverlusten in gewissen Fällen des Erlöschens der subjektiven Steuerpflicht läßt sich durch zweckentsprechende gesetzliche Vorkehrungen leicht begegnen. So könnte z. B. für steuerpflichtige Ausländer, die ihren Wohnsitz oder Aufenthalt im Staatsgebiete aufzugeben, und für Staatsangehörige, die auszuwandern beabsichtigen, die sofortige Entrichtung aller Rückstände sowie die vorläufige Festsetzung und die Sicherstellung wegen der voraussichtlich noch erwachsenden Steuerforderung vorgeschrieben werden. Für die Fälle des Erlöschens der Steuerpflicht durch Tod würde die Anordnung der Haftung der Nachlaßmasse und der Erben, und zwar dieser als Gesammtschuldner, wegen aller Rückstände und wegen der sich bei der demnächstigen Veranlagung ergebenden Steuerschuld des Verstorbenen genügen.

Ganz abweichend gestaltet sich dagegen die Sache, wenn die Besteuerung nicht nach den Verhältnissen und Ergebnissen des abgelaufenen Jahres, sondern mit der Unterscheidung von feststehenden und unbestimmten oder schwankenden Einnahmen (Ausgaben) theils rückwärts nach einer mehrjährigen Vergangenheit, theils im Voraus für die Zukunft erfolgt (§§ 46 ff.). Alsdann müssen zunächst alle Personen, deren *subjektive* Steuerpflicht erst im Laufe des Steuerjahres zur Entstehung gelangt, für den Rest des Jahres im Zugangswege neu veranlagt werden. Ebenso macht das Erlöschen der Steuerpflicht die Abgangstellung der Ausgeschiedenen für den Rest des Steuerjahres nothwendig.

Die im Laufe des Steuerjahres eintretenden Veränderungen hinsichtlich der *objektiven* Steuerpflichtigkeit sollen zwar der Regel nach keine Veränderung im Ergebnisse der bereits erfolgten Veranlagung zur Folge haben. Indessen bedingen hier die starken Abweichungen der Veranlagungsergebnisse von der Wirklichkeit die Zulassung zahlreicher Ausnahmen, welche bald die Erhöhung, bald die Ermäßigung der veranlagten Steuer zum Gegenstande haben. Steuererhöhungen pflegen auf die Fälle der Einkommensvermehrung durch außerordentlichen Vermögenserwerb, wie Erbgang und dergl., beschränkt und in der Form

ergänzender Veranlagungen für den Rest des Steuerjahres mit Zulassung der ordentlichen Rechtsmittel bewirkt zu werden. Dagegen pflegen Steuerermäßigungen an die Voraussetzung einer erheblichen Einkommensverminderung durch Wegfall einer Ertragsquelle im Steuerjahre geknüpft und der Steuerverwaltung unter Ausschluß der ordentlichen Rechtsmittel vorbehalten zu werden.

Trotz allen Beschränkungen verursachen aber die Steuer-Zu- und Abgänge für die Steuerverwaltung eine so erhebliche und unverhältnißmäßige Erschwerung, daß schon diese Rücksicht allein zu Gunsten der Besteuerung nach den Verhältnissen und Ergebnissen des abgelaufenen Jahres den Ausschlag geben würde.

11. Die Stellung der Einkommensteuer im Systeme der direkten Steuern.

§ 123.

In einem planmäßigen Systeme hat jede Steuerform ihr eigenes Gebiet, welches in der Erfüllung der besonderen Aufgabe der einzelnen Steuerform seine nothwendige Begrenzung findet. Wo die der einzelnen Steuerform eigenen Vorzüge sich überhaupt nicht mehr verwirklichen lassen, oder von überwiegenden Nachtheilen begleitet werden, hört ihr Gebiet auf.

Das Einkommen ist der vollkommenste Maßstab der persönlichen Leistungsfähigkeit. Hierauf allein beruht die Bedeutung der Einkommensbesteuerung im Systeme der direkten Steuern. Mit der Möglichkeit der richtigen Anwendung dieses Maßstabes ist ihr Gebiet begrenzt. Inwieweit das Interesse oder der Vermögensbesitz eine besondere steuerliche Belastung rechtfertigt, ist an dieser Stelle nicht zu prüfen. Hier handelt es sich vielmehr nur um die richtige Abgrenzung des eigenen Gebietes der Einkommensteuer, d. h. um die Bestimmung der Grenzen, innerhalb derer sich das Ziel, die persönliche Leistungsfähigkeit nach dem Einkommen zu bemessen, erreichen läßt.

Da sich die persönliche Leistungsfähigkeit nur in dem wirklichen individuellen Einkommen ausdrückt, so kann auch nur dieses der geeignete Maßstab sein. Hiermit beginnt und endet der Vorzug der Einkommensbesteuerung. Sobald nicht mehr das wirkliche Einkommen eines jeden einzelnen Steuerträgers die Grundlage und den Maßstab der Besteuerung bildet, sondern ein nach irgend welchen anderen Rücksichten künstlich gefundener Betrag als steuerpflichtiges Einkommen gelten soll, verliert die Einkommensbesteuerung ihren Werth und erscheint nicht mehr als die geeignete Steuerform. Durchschnittliche

oder sonstige künstliche, von der Wirklichkeit mehr oder weniger abweichende Maßstäbe sind bei den Ertragsteuern üblich und zum Theil unentbehrlich. Mit ihrer Anwendung bei der Einkommensbesteuerung würde diese ihre Bedeutung als vollkommenste Form der Besteuerung verlieren. Mag man alsdann eine solche unvollkommene Form der Besteuerung mit dem prunkenden Namen einer Einkommensteuer auszeichnen, ihrem Wesen nach ist sie keine Einkommensteuer, sondern etwas Minderwerthiges.

Nach den sich hieraus ergebenden Anforderungen ist das Gebiet der Einkommensbesteuerung im Einzelnen abzugrenzen, um hiernach ihre Stellung im Systeme der direkten Steuern und die Nothwendigkeit einer Ergänzung durch andere Steuerformen bestimmen zu können.

§ 124.

Die Gesetzgebung muß sich, um das Gebiet der Einkommensbesteuerung richtig abzugrenzen, dem wirthschaftlichen Einkommensbegriffe und seinen Merkmalen überall anschließen und die hier entstehenden Zweifel durch ausdrückliche Vorschriften lösen.

Jede Durchbrechung des wirthschaftlichen Begriffes durch Ausnahmebestimmungen ist ganz und gar zu vermeiden. Was nicht Einkommen im wirthschaftlichen Sinne ist, kann auch nicht durch Gesetzesbestimmung Einkommen werden. Der Staat, der eine solche künstliche Ausdehnung unternähme, würde hiermit nicht die aus dem Einkommen sich ergebende persönliche Leistungsfähigkeit treffen, sondern unter dem Namen der Einkommensteuer fremde, nach ganz anderen Grundsätzen zu beurtheilende Steuerformen verbergen.

Dies gilt sowohl für die Ausdehnung der subjektiven Steuerpflicht auf Steuerträger, die nicht natürliche Personen sind, und deshalb Einkommen im wirthschaftlichen Sinne gar nicht beziehen können (§ 75), als auch für die Erstreckung der objektiven Steuerpflichtigkeit auf Erwerbungen, die wirthschaftlich nicht als Einkommen, sondern als Vermögenszuwachs erscheinen (§§ 57, 61). Zur Besteuerung von Rechtsgebilden, die nicht natürliche Personen sind, z. B. von Erwerbgesellschaften, eignen sich am besten die Ertragsteuern und der Vermögenszuwachs könnte höchstens den Gegenstand besonderer Vermögensteuern bilden; die Einkommensbesteuerung ist hier begrifflich ausgeschlossen.

Mit der gesetzlichen Anknüpfung an die Ertragsquellen sowie mit der Unterscheidung von Roh- und Reinertrag und von Roh- und Reineinkommen sind zwar die allgemeinen Grundlagen für die Fest-

stellung des wirthschaftlichen Einkommensbegriffes gewonnen; indessen verbleiben doch noch im Einzelnen manche Zweifel grundsätzlicher Art, welche, um einen sicheren Rechtsboden zu schaffen und um eine gleichmäßige und einheitliche Ausführung anzubahnen, die Gesetzgebung selbst durch entsprechende Einzelbestimmungen zu lösen haben wird. Die Austragung solcher Zweifelsfragen den Ausführungsanweisungen (Vollzugsverordnungen), der Praxis oder der Rechtsprechung zu überlassen, empfiehlt sich schon deshalb nicht, weil hierbei ein Uebergriff in das Gebiet der Gesetzgebung wenigstens dann kaum zu vermeiden sein wird, wenn sich die Absicht des Gesetzes nicht mit voller Sicherheit erkennen läßt.

Die Gesetzgebung muß weiter, um das Ziel der wirklichen individuellen Einkommensbesteuerung zu erreichen, von allen Versuchen, das steuerpflichtige Einkommen künstlich oder willkürlich durch Fiktionen, Muthmaßungen oder nach längeren Durchschnittszeiträumen zu bestimmen, Abstand nehmen und die Besteuerung ganz und gar dem wirklichen Einkommen des letzten Jahres anschließen (§§ 45 ff.).

§ 125.

Aber auch bei den denkbar vollkommensten Einrichtungen bleibt die Einkommensbesteuerung mit Mängeln behaftet, die im Wesen der Sache liegen und in den örtlichen Schwankungen des in der Volkswirthschaftslehre so bezeichneten äußeren Tauschwerthes des Geldes ihren Grund haben.

Die Werthe der Verkehrsgüter können örtlich höchst verschieden, hier höher, dort niedriger sein, und die Unterschiede wachsen mit der Ausdehnung des Staatsgebietes und mit den Verschiedenheiten in der Zusammensetzung der Gebietstheile nach größerer oder geringerer Wohlhabenheit, stärkerer oder schwächerer Entwickelung von Verkehr, Handel und Industrie, u. s. w. So bestehen Gegensätze zwischen Großstädten und kleineren Städten, zwischen Stadt und Land, zwischen Bezirken mit günstigen und solchen mit ungünstigen Absatzverhältnissen, zwischen Industrie- und Ackerbaugegenden u. s. w.

Dieser Gegensatz äußert seine Folgen sowohl auf die Höhe der quellenmäßigen Erträge, als auch auf die Verwendung des Einkommens zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse.

So ist z. B. der als Ertrag des Hausbesitzes anzurechnende Werth der Wohnung im eigenen Hause nach der örtlichen Belegenheit

höchst verschieden; Häuser von völlig gleicher Güte und Beschaffenheit haben in den Städten einen hohen, auf dem Lande einen geringen Miethwerth, und trotz der Gleichartigkeit der Quelle muß sich der Städter einen erheblich höheren Wohnungswerth anrechnen lassen als der Bewohner des platten Landes.

Dem kleinen Landwirthe, welcher seine eigenen Erzeugnisse ganz oder zum größten Theile selbst verzehrt, wird der Werth dieses Selbstverbrauches als Ertrag der Landwirthschaft angerechnet und die Höhe des Werthes und hiermit des Ertrages schwankt nach den höheren oder geringeren örtlichen Marktpreisen. Der Unterschied wird um so größer, je zahlreicher seine Familie ist, zumal wenn die Arbeitshülfe der Kinder als Verwendung freier, Betriebskosten nicht verursachender Arbeitskraft behandelt wird. So kann es kommen, daß die Landwirthe ungeachtet wesentlicher Gleichheit ihrer Besitzungen und Erzeugnisse je nach der örtlichen Verschiedenheit der Marktpreise mit stark von einander abweichenden Steuersätzen belastet, oder gar hier gänzlich freigestellt und dort besteuert werden.

Noch umfassender und stärker äußern sich die Folgen der örtlichen Preisunterschiede auf die Verwendung des Einkommens zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse. In billigen Gegenden läßt sich von gleich hohem Einkommen besser leben und mehr erübrigen als in theueren.

Es ergiebt sich hieraus, daß der Grad der persönlichen Leistungsfähigkeit keineswegs ausschließlich von der Höhe des Einkommens abhängt, sondern zugleich von der örtlichen Verschiedenheit im äußeren Tauschwerthe des Geldes wesentlich beeinflußt wird. Die hierauf beruhenden Unterschiede in der Leistungsfähigkeit lassen sich zahlenmäßig auch nicht annähernd bemessen. Das Einkommen ist zwar der relativ vollkommenste, aber durchaus nicht ein absolut vollkommener Gradmesser der persönlichen Leistungsfähigkeit.

Läßt sich bei der Benutzung des Einkommens als Maßstab der Besteuerung die auch diesem Maßstabe anhaftende Unvollkommenheit nicht beseitigen, so verliert die Einkommensbesteuerung darum zwar nicht ihre Bedeutung als die am meisten geeignete Form, so zu sagen als das Rückgrat der direkten Steuern; indessen ist hiermit doch eine Warnung vor Ueberschätzung des Werthes und der Bedeutung der Einkommensteuer und zugleich ein Hinweis auf die Nothwendigkeit der Ergänzung des Systemes durch andere Steuerformen gegeben.

§ 126.

Weit erheblicher sind die nachtheiligen Folgen, welche aus der thatsächlichen Schwierigkeit erwachsen, das wirkliche Einkommen der einzelnen Steuerträger richtig zu ermitteln.

Das wirkliche Einkommen läßt sich mit Sicherheit nur durch zahlenmäßige Berechnung feststellen, indem die Summe der durch Berechnung gefundenen quellenmäßigen Erträge (Roheinkommen) um die Summe der gleichfalls durch Berechnung ermittelten Abzüge gekürzt und hiermit das Reineinkommen rechnungmäßig dargestellt wird. Eine solche Feststellung bleibt, wenn hierbei auch einzelne Werthschätzungen (§ 102) unvermeidlich sind, doch immer Berechnung; es kommt nur darauf an, die Werthschätzungen in zuverlässiger Weise, auf Grund geeigneter Unterlagen und im Anschlusse an die individuellen Verhältnisse, auszuführen.

Dagegen kann durch Ertragschätzungen der wirkliche Ertrag einer bestimmten Quelle und infolge dessen auch das wirkliche Einkommen eines Pflichtigen niemals mit Sicherheit ermittelt werden. Hieraus entspringt ein tiefgreifender Gegensatz zwischen den höheren und den niederen Schichten der Bevölkerung.

Von den Angehörigen der oberen Volksklassen kann mit Recht verlangt werden, daß sie über ihre Einkommensverhältnisse auf Grund zuverlässiger Bücher oder Aufzeichnungen, Sammlung von Belägen u. s. w. genaue zahlen- und rechnungmäßige Auskunft ertheilen. Die Unterlagen für eine zahlenmäßige Berechnung des Einkommens sind hiermit regelmäßig gegeben. Schätzungen sind Ausnahmen und Folgen des eigenen Verschuldens derjenigen Pflichtigen, welche es an der Beschaffung zahlen- und rechnungmäßiger Unterlagen fehlen lassen oder überhaupt ihre Mitwirkung versagen. Zugleich treten mit der Höhe des Einkommens auch die Verschiedenheiten in der persönlichen Leistungsfähigkeit wegen der örtlichen Schwankungen des Geldtauschwerthes (§ 125) mehr und mehr zurück, so daß hier in der That das Einkommen einen einwandfreien Maßstab der Leistungsfähigkeit bildet.

Dagegen würde den Angehörigen der unteren Volksklassen mit dem gleichen Verlangen etwas Unmögliches zugemuthet werden. Die große Masse ist nach dem heutigen Stande der Vorbildung zur zuverlässigen Führung von Büchern oder Aufzeichnungen kaum befähigt und ganze Klassen der Bevölkerung sind hieran auch durch die Art ihres Betriebes oder ihrer Geschäftsführung behindert. Wie sollte z. B. ein Bauer über den Selbstverbrauch seiner Erzeugnisse mit Unter-

scheidung von Betriebspersonal und Haushaltungsangehörigen, oder ein kleiner Gewerbetreibender über die unzähligen Kleinigkeiten, die er von seinen Waaren für Betriebspersonal und für Haushalt verbraucht, Buch führen können?

Soweit hier Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, werden sie wegen der ihnen fast immer anhaftenden Unvollkommenheiten von den Steuerbehörden nicht als einwandfreie Unterlagen der Berechnung anerkannt. Das Bestreben der Behörden, den Schätzungsbereich möglichst weit auszudehnen, ist erklärlich; mit den s. g. freien Schätzungen entgeht man den Weiterungen, Schwierigkeiten und Unbequemlichkeiten der Berechnung, schafft sich Raum für freiere Bewegung und erschwert den Pflichtigen den Gebrauch der Rechtsmittel.

Da hiernach ganze Klassen von Steuerträgern einwandfreie Unterlagen für eine zahlenmäßige Berechnung nicht erbringen *können*, so wird die Nothwendigkeit von Schätzungen im Bereiche der unteren Volksklassen zur *Regel*.

Bei den hier hauptsächlich in Betracht kommenden kleineren Landwirthen und Gewerbetreibenden pflegt man die allein zuverlässige, aber schwierige und zeitraubende Individualschätzung durch Anwendung allgemeiner und völlig unsicherer Schätzungsmethoden zu umgehen (§ 104). Die Ergebnisse sind mehr oder minder willkürlich, bald zu niedrig, bald zu hoch. Das überwiegende fiskalische Bestreben führt aber die Behörden weit eher zu Ueber- als zu Unterschätzungen der Erträge. Die quellenmäßigen Einnahmen pflegen zu hoch, die Betriebskosten und Abschreibungen sowie die Abzüge vom Roheinkommen zu niedrig geschätzt zu werden. Ja es ist nicht selten zu beobachten, daß ein und derselbe Posten, je nachdem er bei dem Einen als Einnahme, bei dem Anderen als Ausgabe erscheint, jedesmal zu Ungunsten der Pflichtigen in ganz verschiedener Höhe geschätzt wird. Je bürokratischer die Steuer- u. s. w. Behörden eingerichtet sind, desto stärker pflegen solche Auswüchse des Schätzungswesens zu sein. Die Mitwirkung der Laien bei den Veranlagungs- und Berufungsbehörden kann nur dann ein genügendes Gegengewicht bilden, wenn sie ihre Obliegenheiten mit Ernst, Nachdruck und Unparteilichkeit wahrnehmen. Hiermit werden aber die Anforderungen an ihre persönliche Mitwirkung in solchem Grade gesteigert, daß diese gar zu leicht in eine mechanische, summarische oder oberflächliche Thätigkeit ausartet. Zudem kann auch die Rücksicht auf die Erhebung kommunaler u. s. w. Zuschläge nur zu leicht zu

einer ungerechten Abwälzung der Steuerlasten auf die unteren Bevölkerungsklassen verleiten.

Je unvollkommener die angewandten Schätzungsmethoden sind, desto mehr entfernen sich die Ergebnisse von der Wirklichkeit. Wenn aber gar die Schätzungen sich unmittelbar auf das Einkommen richten oder nach dem Aufwande erfolgen (§ 102), oder aller thatsächlichen Unterlagen und Anhalte entbehren, so unterscheidet sich die hierauf beruhende Einkommensbesteuerung kaum von den alten Schatzungen oder von den jüngeren, nach allgemeinen Maßstäben der Wohlhabenheit und dergl. umgelegten Klassensteuern.

§ 127.

Nach den in Preußen gemachten Erfahrungen, die auch überall, wo ähnliche Einrichtungen bestehen, zutreffen werden, führt die Einkommmensbesteuerung thatsächlich zu starken Ungleichmäßigkeiten und unverhältnißmäßigen Belastungen großer Theile der unteren Volksklassen, insbesondere der kleinen Landwirthe und Gewerbetreibenden. Ist auch diese Erscheinung hauptsächlich auf Mißstände im Schätzungswesen zurückzuführen, so wirken daneben doch noch andere Ursachen mit.

Zunächst die sich in den oberen und in den unteren Volksschichten ganz verschieden äußernde Behandlung der von den Kindern im elterlichen Erwerbzweige geleisteten Hülfe als freie, Betriebskosten nicht verursachende Arbeitskraft. Diese Hülfe ist in den Erwerbzweigen der höheren Volksklassen von höchst geringer, in den Betrieben der kleinen Landwirthe und Gewerbetreibenden von um so größerer, ja häufig ausschlaggebender Bedeutung. Wenn die Kinder in den Erwerbzweigen der höheren Volksklassen überhaupt Verwendung finden, so geschieht dies regelmäßig gegen besondere, als Betriebskosten erscheinende Entschädigungen. Dagegen sind sie in den Betrieben der kleinen Landwirthe und Gewerbetreibenden regelmäßig ohne Vereinbarung besonderer Entschädigung (Lohn oder Gehalt nebst Unterhalt) thätig, so daß die quellenmäßigen Erträge hierdurch eine sehr beträchtliche Steigerung erfahren. Noch ungünstiger wirkt es, wenn infolge der Besteuerung nach Haushaltungen die Bezüge der bei den Eltern wohnenden, aber in fremden Betrieben als Gewerbegehülfen, Arbeiter u. s. w. thätigen Kinder den Eltern angerechnet werden (§ 77).

Weitere, gerade die unteren Volksklassen nachtheilig berührende Verschiedenheiten hat die Anrechnung des Werthes von selbstverbrauchten

Erzeugnissen des eigenen Betriebes als Ertrag zur Folge. In den oberen Volksklassen ist auch dies von untergeordneter Bedeutung, weil hier der Regel nach wenig oder gar nichts von solchen Erzeugnissen zum Selbstverbrauche dient. Je kleiner der Betrieb, desto größer pflegt der Werth des Selbstverbrauches zu sein. Der kleine Landwirth wirthschaftet fast ausschließlich zum Zwecke des eigenen Verbrauches seiner Erzeugnisse. Hat er eine schlechte Ernte, so muß er zukaufen, und die Ergebnisse einer besseren Ernte reichen vielleicht kaum zur Abtragung der für den Zukauf eingegangenen Schulden. Von höheren Getreide- u. s. w. Preisen hat er kaum Vortheil. Ja, es kann die eigenthümliche Erscheinung eintreten, daß die Erhöhung der Preise mit der hierdurch verursachten Steigerung des Werthes seines Selbstverbrauches und hiermit seiner Besteuerung ihm zum Schaden gereicht.

Da bei einem stufenweise steigenden Steuertarife die Zwischenräume in den unteren Stufen sehr gering sind, so können schon geringfügige Erhöhungen der Einnahmen oder Ermäßigungen der Ausgaben und Abzüge eine unverhältnißmäßige Steigerung der Steuerlast zur Folge haben.

Die nach unten hin fortschreitende Zunahme in Anwendung der Rechtsmittel zeigt deutlich, daß der Steuerdruck gerade in den unteren Volksklassen besonders stark empfunden wird. Die hieraus erwachsenden sozialpolitischen Nachtheile bedürfen keiner weiteren Ausführung.

§ 128.

Den Mißständen im Schätzungswesen würde nur mittelst *allgemeiner Durchführung zuverlässiger Individualschätzungen* abgeholfen werden können.

Das Preußische Oberverwaltungsgericht ist seit dem Beginne seiner Thätigkeit als Beschwerdegericht bestrebt gewesen, unberechtigte Schätzungen abzuwenden, die Feststellung des Einkommens durch zahlenmäßige Berechnung zu fördern, unzulässige Schätzungsmethoden zu beseitigen, die Schätzungen des quellenmäßigen Rohertrages unter zahlenmäßigem Abzuge der Betriebskosten u. s. w. gegenüber den unmittelbaren Schätzungen des Reinertrages zu bevorzugen, überhaupt nach Möglichkeit auf die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse hinzuwirken. Es läßt sich auch nicht verkennen, daß diese Bestrebungen eine Verringerung der Mißstände zur Folge gehabt haben.

Wenn aber die Steuer- u. s. w. Behörden die Erfüllung dieser *eingeschränkten* Anforderungen des Beschwerdegerichtes für kaum

ausführbar erachten, so würden sie der allgemeinen Durchführung zuverlässiger Individualschätzungen überhaupt nicht gewachsen sein. Eine solche Anforderung würde, da die Steuerstufen von mehr als 900 bis 3000 ℳ. in Preußen über 88 % aller zur Einkommensteuer veranlagten Personen in sich schließen, eine derartige Belastung der Veranlagungs- und Berufungsbehörden sowie der Vertreter der Steuerverwaltung, insbesondere eine derartige Häufung amtlicher Erhebungen und Verhandlungen, örtlicher Besichtigungen, Zuziehung von Sachverständigen u. s. w. nach sich ziehen, daß sie nur bei Bildung ganz kleiner Bezirke mit starkem Beamtenpersonale erfüllbar wäre. Hiermit würde aber ein unverhältnißmäßiger, einen großen Theil des Aufkommens der unteren Steuerstufen beanspruchender Kostenaufwand entstehen. Ebenso würden die Anforderungen an die Pflichtigen zur Mitwirkung bei der Individualschätzung einen solchen Umfang annehmen, daß die ihnen aus der Aufwendung von Kosten und aus dem Verluste von Arbeitszeit erwachsenden Nachtheile zu dem streitigen Betrage ihrer steuerlichen Belastung in keinem Verhältnisse stehen würden.

Alles dies würde voraussichtlich in noch höherem Grade für alle diejenigen Staaten zutreffen, in welchen die Grenze der Steuerpflichtigkeit noch tiefer gezogen ist.

§ 129.

Erweist sich die Individualschätzung bei den kleineren Einkommen als unausführbar, so ist der Schluß nicht abzuweisen, daß die Einkommensbesteuerung nicht die geeignete Steuerform für die unteren Volksklassen ist. Soweit nicht das wirkliche Einkommen der einzelnen Pflichtigen mit ausreichender Zuverlässigkeit ermittelt werden kann, verliert das Einkommen seine Bedeutung als Maßstab der persönlichen Leistungsfähigkeit; alsdann ist die Einkommensteuer, von sonstigen Unvollkommenheiten abgesehen, schon nach den Grundsätzen der Gerechtigkeit nicht am Platze.

Theorie und Praxis stoßen hier hart auf einander. Ist das Einkommen auch theoretisch der vollkommenste Maßstab für die Bemessung der Leistungsfähigkeit, so führt doch die Anwendung dieses Maßstabes auf die Angehörigen der unteren Volksklassen praktisch nicht zum Ziele. In der Theorie hat eben die Einkommensbesteuerung eine übermäßige Werthschätzung erfahren, weil die Unzulänglichkeiten der praktischen Durchführbarkeit nicht erkannt und berücksichtigt worden sind, und die Vorstellung von der uneingeschränkten Vortrefflichkeit der Einkommensteuer ist allmählich Gemeingut geworden und hat auch die neueren

Gesetzgebungen veranlaßt, die Einkommensteuer auf Kosten der früheren Ertragsteuern immer weiter auszudehnen.

Den Unvollkommenheiten, welche aus der praktischen Unmöglichkeit der Ermittelung des wirklichen Einkommens in den unteren Volksklassen entspringen, treten hinzu die Mängel, welche gerade hier der Einkommensbesteuerung ihrem Wesen nach anhaften (§ 127) und in Deutschland wohl noch nirgends richtig erkannt und berücksichtigt worden sind. In der That wird die Einkommensbesteuerung stets zu einer Ueberbürdung der unteren Volksklassen führen und hier wird sich auch durch eine niedrigere Bemessung des Steuerfußes niemals ein richtiger Ausgleich erzielen lassen; denn der Steuerfuß würde so niedrig bemessen werden müssen, daß das Steueraufkommen der unteren Stufen von den Veranlagungs- und Hebungskosten überstiegen werden würde.

Wollte man allen diesen Unvollkommenheiten Rechnung tragen, so würde nur übrig bleiben, die Steuerpflichtigkeit nicht schon bei der äußersten Grenze des nothdürftigen Lebensbedarfes (Existenzminimum — § 81), sondern erst bei einem beträchtlich höheren Einkommen beginnen zu lassen und als Ergänzung des Systemes der direkten Steuern die Ertragsbesteuerung einzuführen. Hierbei würden sich auch solche Beziehungen zwischen Einkommens- und Ertragsbesteuerung herstellen lassen, welche auf eine gegenseitige Erleichterung der Veranlagung abzielten (§§ 182 ff.).

Wo hierbei die Grenze der Einkommensteuerpflichtigkeit zu ziehen sein würde, ließe sich nur nach den besonderen Verhältnissen jedes einzelnen Staates, unter Abwägung des Verlustes an Einkommensteuer und des möglichen Ersatzes durch Ertragsteuern, beurtheilen. Das Vorbild, welches England mit der Begrenzung der Steuerpflichtigkeit auf 160 £ = 3200 ℳ. gegeben hat, wird in Deutschland kaum Nachahmung finden können. Immerhin würden sich hier auch schon bei beträchtlich tieferer Begrenzung bedeutende Verbesserungen in den Systemen der direkten Steuern erzielen lassen.

Diejenigen Staaten aber, welche bei der Ausdehnung der Steuerpflichtigkeit bis auf die tiefste Grenze des nothdürftigen Lebensbedarfes beharren, dürfen keinen Anspruch auf Vollkommenheit ihres Steuersystemes erheben. Im Gegentheile, die steuerlichen Ungleichmäßigkeiten und Ueberbürdungen in großen Theilen der unteren Volksklassen würden als schwerwiegende Unvollkommenheiten erscheinen.

§ 130.

In neuester Zeit ist von politischen Parteien wiederholt die Besteuerung des Einkommens durch das Reich angeregt worden.

Wenn auch die Forderung, dem Reiche die indirekten Steuern, dem Staate die Einkommen-, den Gemeinden die Ertragsteuern vorzubehalten, in ihren beiden letzten Theilen als berechtigt nicht anzuerkennen ist, so sollte doch darüber kein Zweifel bestehen, daß das Reich schon aus politischen Gründen auf indirekte Steuern angewiesen bleiben muß. Mit der Inanspruchnahme der Einkommensteuer für das Reich würde die finanzielle Selbständigkeit der Bundesstaaten auf das Aeußerste gefährdet und hiermit zugleich ihr Fortbestand im Rahmen der bestehenden Reichsverfassung in Frage gestellt werden.

Reichszuschläge zu den staatlichen Einkommensteuern würden schon wegen der Verschiedenheit in den bestehenden staatlichen Steuersystemen undenkbar sein. Ebenso unmöglich wäre eine zwiefache Besteuerung des Einkommens durch eine neben den staatlichen Einkommensteuern einzuführende besondere Reichseinkommensteuer.

Denkbar bliebe also nur die Einführung einer allgemeinen Reichseinkommensteuer unter völliger Beseitigung bestehender und mit dem Verbote neuer staatlicher Einkommensteuern, so daß die Bundesstaaten entweder auf staatliche und kommunale Zuschläge zur Reichseinkommensteuer angewiesen sein würden, oder von jeder staatlichen und kommunalen Einkommensbesteuerung Abstand nehmen müßten.

Abgesehen von der bereits erörterten politischen Unmöglichkeit eines solchen Zustandes würde mit einer bis auf die äußerste Grenze des nothdürftigen Lebensbedarfes herabgehenden Besteuerung des Einkommens durch das Reich die steuerliche Lage der unteren Volksklassen eher verschlechtert als verbessert werden. Infolge der geschilderten Unvollkommenheiten der Einkommensbesteuerung (§§ 125 ff.) würden die steuerlichen Ungleichmäßigkeiten und Ueberbürdungen in großen Theilen der unteren Volksklassen nur um so allgemeiner und schärfer hervortreten, und gerade diese Folge scheint von den Anhängern einer Reichseinkommensteuer übersehen zu werden. Man hat sich eben an die Ueberschätzung des Einkommens als Maßstab der Leistungsfähigkeit nur allzusehr gewöhnt und erkennt nicht, daß die Anwendung dieses Maßstabes auf die Besteuerung auch der unteren Volksklassen anstatt der erwarteten Vortheile nur Nachtheile bringt.

Jedenfalls, und selbst bei einer Beschränkung auf höheres Einkommen, würde eine Reichseinkommensbesteuerung entweder von Reichsbehörden oder von staatlichen Behörden unter Ueberwachung durch Reichsbeamte (vergl. Art. 36 Abs. 2 R.V.) ausgeführt werden müssen. In keinem Zweige der Verwaltung ist eine gleichmäßige Ausführung gesetzlicher Bestimmungen so unsicher und so schwierig wie im Bereiche der Einkommensbesteuerung. Die Gleichheit des Gesetzes verbürgt hier nicht im Geringsten die Gleichmäßigkeit der Ausführung und Handhabung des Gesetzes. Eine der rein staatlichen Ausführung überlassene Reichseinkommensteuer würde wegen der gar nicht zu vermeidenden, aber ebensowenig zu ertragenden, überaus großen Ungleichmäßigkeiten in der Besteuerung ein todtgeborenes Kind sein. Die Einsetzung von Reichssteuerbehörden für das gesammte Vorbereitungs-, Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren bis zu einem Reichssteuergerichtshofe hinauf würde politisch wie praktisch unmöglich erscheinen, und der allein verbleibende Ausweg, die gesammte staatliche Ausführung der Besteuerung in allen Abschnitten des Verfahrens durch Reichsbeamte zu überwachen, würde, wenn die Ueberwachung wirksam sein sollte, kaum anders beurtheilt werden können.

Kurzum, der Gedanke einer Reichseinkommensbesteuerung ist unter den bestehenden Verhältnissen und auf absehbare Zeit hinaus gänzlich abzuweisen.

D. Die Vermögensbesteuerung.

1. Die Vermögensbesteuerung als Ergänzung der Einkommensbesteuerung.

§ 131.

Die Umlegung und Bemessung direkter Steuern nach dem Vermögen kennzeichnet die Abgabenerhebung im Alterthume und im Mittelalter. Mit der Umwandlung in Ertragsteuern sind die mittelalterlichen Vermögensteuern zu Grunde gegangen. Seitdem die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit als das Hauptziel der direkten Steuern und das Einkommen als der vollkommenste Maßstab der Leistungsfähigkeit erkannt worden ist, kann der Einkommensteuer ihre Bedeutung als Träger im Systeme der direkten Steuern nicht mehr bestritten werden. Hiermit sind die Vermögensteuern als Hauptsteuer beseitigt und eine Rückkehr zu dieser rohen Steuerform würde einen Niedergang im Steuerwesen bedeuten.

Als Hauptsteuern finden sich gegenwärtig Vermögensteuern nur noch in Schweizerischen Kantonen sowie in Theilen der Vereinigten

Staaten von Amerika; aber auch hier scheint der Uebergang zur Einkommensbesteuerung nur eine Frage der Zeit zu sein.

Dagegen ist in der jüngsten Vergangenheit die Vermögensbesteuerung als *Ergänzung* im Systeme der direkten Steuern wieder praktisch geworden, zunächst in den Niederlanden durch Gesetz vom 27. September 1892, demnächst in Preußen durch das Ergänzungsteuergesetz vom 14. Juli 1893, endlich in Hessen durch das nach dem Preußischen Vorbilde gestaltete Gesetz vom 12. August 1899.

Diejenige Steuerform, welche durch die Vermögensbesteuerung ergänzt werden soll, kann in einem richtig angelegten Steuersysteme nur die *Einkommensteuer* sein. Diese ist allerdings der Ergänzung bedürftig und es kann nur in Frage kommen, ob die Ergänzung gerechter und zweckmäßiger durch Ertrags- oder durch Vermögensbesteuerung erfolgt (§ 186). Soll die Vermögensbesteuerung zur *Ergänzung* der Einkommensbesteuerung dienen, so kann dies nach der herrschenden Lehre nur *in der Richtung einer höheren Belastung des Besitzeinkommens* (fundirtes Einkommen — § 31) geschehen. Die *zum Stammvermögen des Inhabers* gehörige Quelle bringt einen von seiner Arbeitsleistung mehr oder weniger unabhängigen und deshalb seine Person überdauernden Ertrag; gerade dies ist nach volkswirthschaftlicher Auffassung der einzige innere Grund der höheren steuerlichen Leistungsfähigkeit, da der Inhaber der Quelle nicht in gleichem Maße, wie der auf reines Arbeiteinkommen Angewiesene, auf Ersparnisse und Rücklagen für sich und seine Angehörigen Bedacht zu nehmen hat.

Hiermit ist zugleich der Umfang der Vermögensbesteuerung insoweit begrenzt, als das Maß der Belastung diesem Ergänzungzwecke entsprechen muß. Es handelt sich also stets nur um eine *formelle* Vermögensbesteuerung in dem Sinne, daß das Vermögen lediglich den *Maßstab* der Besteuerung bildet, um die vorausgesetzte höhere Steuerkraft des Besitzeinkommens, welche bei der Einkommensbesteuerung nicht berücksichtigt werden kann, in einem entsprechenden Grade steuerlich zu erfassen. Da die höhere Steuerkraft des Besitzeinkommens nach den von den Vertretern dieser Theorie selbst angeführten Gründen jedenfalls nicht beträchtlich sein kann, so würde auch die höhere Belastung durch die Vermögensbesteuerung nur eine geringfügige sein dürfen.

§ 132.

Die *Niederländische* Vermögensteuer soll das aus Personal-, Grund- und Gewerbesteuer zusammengesetzte System ergänzen. Die

Steuerpflicht wird durch Wohnsitz oder Niederlassung im Staatsgebiete bestimmt und erstreckt sich im Wesentlichen auf die Gesammtheit des Erwerbvermögens nach Abzug der Schulden und Lasten; Vermögen bis zur Höhe von 13 000 Fl. sind steuerfrei. Die Bewerthung erfolgt im Allgemeinen nach dem wirklichen Werthe, also regelmäßig nach dem Tausch- oder Kaufwerthe. Jedoch werden bebaute und unbebaute Grundstücke, sofern der Besitzer nicht eine solche Bewerthung beansprucht, mit dem zwanzigfachen Betrage des für die Grundsteuer maßgebenden Ertrages bewerthet, so daß insoweit nicht eine Vermögens-, sondern eine Ertragsbesteuerung stattfindet. Der Steuertarif bewegt sich in Stufen von je 1000 Fl. mit Steuersätzen, welche in der untersten Stufe (13 000 bis 13 999 Fl.) 2 Fl., in der folgenden Stufe (14 000 bis 14 999 Fl.) 4 Fl. betragen, und sich dann in den Stufen von 15 000 bis 200 000 Fl. gleichmäßig auf 1,25 Fl. für jedes volle Tausend belaufen, um welches das Vermögen den Betrag von 1000 Fl. übersteigt; nachdem hiermit bei 200 000 Fl. der Steuersatz von 237,50 Fl. erreicht ist, verbleibt ein fester Steuersatz von 237,50 Fl. mit einem Zuschlage von 2 Fl. für jedes volle Tausend der Ueberschreitung von 200 000 Fl.

Die im Uebrigen gut eingerichtete Niederländische Vermögensteuer entspricht hiernach weder der nächsten Anforderung, nur eine Ergänzung der Einkommensbesteuerung zu bilden, noch dem weiteren Verlangen, sich auf eine angemessene Vorbelastung der im Besitzeinkommen liegenden höheren Steuerkraft zu beschränken.

Ein aus Personal-, Grund- und Gewerbesteuer zusammengesetztes System läßt sich in richtiger Weise nur durch Umgestaltung der Personalsteuer zu einer vollkommenen Einkommensteuer und durch Zufügung der Kapitalrentensteuer als des fehlenden Gliedes der Ertragsbesteuerung ausbauen. Ertrag- und Vermögensteuern sind neben einander nicht am Platze; vielmehr schließt die eine Steuerform die andere aus, weil beide zusammen zu einer ungerechten doppelten Belastung des Erwerbvermögens führen. Fehlt es aber gar an dem Gliede der Kapitalrentensteuer, so liegt hierin eine Bevorzugung des Geldkapitales, wodurch die doppelte Belastung des im Grundbesitze und im Gewerbebetriebe angelegten Vermögens durch Ertrags- und Vermögensbesteuerung um so drückender wird.

Ebenso geht eine Vermögensteuer, welche, wie die Niederländische, bei Annahme einer Durchschnittrente von 4 % der Vermögenswerthe das Einkommen aus Vermögen bis 200 000 Fl. mit einem Steuersatze von fast 3 % und aus höherem Vermögen von mehr als 3 % trifft,

über die Erfassung der dem Besitzeinkommen innewohnenden höheren Steuerkraft doch erheblich hinaus. Eine solche Besteuerung erklärt sich nur durch Rücksichten finanzieller Art.

Die Preußische Ergänzungsteuer, deren Grundzüge der folgenden Darstellung zu Grunde gelegt werden, verfolgt nach der Begründung des Gesetzentwurfes eine dreifache Aufgabe:

> „Sie soll die Unterscheidung in der Heranziehung des fundirten und des nicht fundirten Einkommens zu den Staatslasten herbeiführen, sie soll ferner ergänzend eintreten, wo die Form der Einkommensteuer behufs angemessener Erfassung leistungsfähiger Elemente nicht ausreicht, sie soll endlich die Finanzgebahrung des Staates stärken, ihr eine sichere Grundlage geben."

Die hier an letzter Stelle hervorgehobene Verquickung der Hauptaufgabe mit finanziellen Rücksichten hat die Ausdehnung der Steuerpflichtigkeit auf solche Bestandtheile des Vermögens zur Folge, welche überhaupt nicht als Quellen von Besitzeinkommen erscheinen (§ 134 A 3); die Abgrenzung der Steuerpflichtigkeit ist nicht nach dem Gegensatze von fundirtem und nicht fundirtem Einkommen, sondern nach der Unterscheidung von Arbeiteinkommen und dem aus anderen Quellen fließenden Einkommen erfolgt.

Die an zweiter Stelle als besondere Aufgabe bezeichnete ergänzende Wirkung der Vermögensteuer hinsichtlich der von der Einkommensbesteuerung nicht ausreichend erfaßten Steuerkraft ist eine nothwendige Folge ihrer Hauptaufgabe. Wenn das Besitzeinkommen durch eine Vermögensteuer vorbelastet wird, so muß sich diese Wirkung zugleich auch dort äußern, wo die Form der Einkommensbesteuerung sich überhaupt als unzulänglich erweist, ohne daß aber hiermit ein richtiger Ausgleich erzielt würde. Wenn z. B. zwei Personen ihr Kapitalvermögen von je 1 000 100 ℳ. anlegen, der Eine in gegenwärtig ertraglosen, aber künftig eine hohe Rente versprechenden, der Andere in 4 % Zinsen abwerfenden Werthpapieren, so werden Beide gleichmäßig von der Vermögensteuer (500 ℳ.) getroffen; der Zweite hat aber außerdem noch Einkommensteuer (1360 ℳ.) zu entrichten, wovon der Erste befreit bleibt. Aehnlich würde es sich verhalten, wenn der Eine ertragloses Bauterrain, der Andere ein Gut mit hohem Ertrage kaufte. Solche Unterschiede können durch eine gleichmäßig wirkende Vermögensbesteuerung überhaupt nicht ausgeglichen werden.

Daß die im Systeme der direkten Steuern der Vermögensbesteuerung zufallende Aufgabe, die höhere Steuerkraft des Besitzeinkommens durch besondere Belastung des Erwerbvermögens zu erfassen, mit der Preußischen Ergänzungsteuer in einer über die Grenze der Angemessenheit nicht hinausgehenden Weise erfüllt wird, kann keinem Zweifel unterliegen, so lange der geltende Steuerfuß von $^1/_2$ auf das Tausend des Vermögenswerthes, also bei Annahme einer Durchschnittrente von 4 % der Vermögenswerthe eine Vorbelastung des Besitzeinkommens von $1^1/_4$ %, nicht überschritten wird. Gerade diese niedrige Bemessung des Steuerfußes bei Ausschließung kommunaler Steuerzuschläge vermindert wesentlich die Bedenken gegen die Vermögensbesteuerung.

2. Die Steuerpflicht.

a) Die subjektive Steuerpflicht.

§ 133.

Da die Vermögensbesteuerung zur Ergänzung der Einkommensbesteuerung dienen soll, so decken sich die Regeln über die subjektive Steuerpflicht der natürlichen Personen; was in dieser Hinsicht für die Einkommensteuer gilt (§§ 79, 80), ist auch auf die Vermögensteuer anwendbar.

Auf die juristischen Personen läßt sich ohne künstliche und willkürliche Ausdehnung des Einkommensbegriffes die Einkommensbesteuerung (§ 75) und deshalb auch die Vermögensbesteuerung nicht anwenden; denn wenn sie nach richtiger Auffassung überhaupt kein Einkommen haben können, so entfällt für sie auch der Begriff des fundirten Einkommens und hiermit der Zweck der Vermögensbesteuerung. Hier ist nur die Ertragsbesteuerung gegeben.

Wenn die Erwerbgesellschaften, wie in Preußen, zwar der Einkommen-, nicht aber der Vermögensteuer unterliegen sollen, so fehlt es an der Folgerichtigkeit.

b) Die objektive Steuerpflichtigkeit.

α) Das steuerbare Vermögen.

§ 134.

Vermögen im juristischen Sinne ist die Gesammtheit der einer Person zu einem bestimmten Zeitpunkte gehörigen Sachgüter. Es ist also ein lediglich nach rechtlichen, nicht nach wirthschaftlichen Rücksichten gebildeter Inbegriff, welcher für die Zwecke der Vermögensbesteuerung nicht ohne Weiteres verwendbar ist.

Eine Vermögensteuer, welche auf der Grundlage und nach dem Maßstabe des Vermögens die durch Vermögensbesitz gesteigerte wirthschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit einer Person erfassen soll, kann sich nach diesem ihrem Zwecke ausschließlich nur auf diejenigen Quellen erstrecken, aus deren Erträgen dem Inhaber überhaupt *fundirtes* Einkommen zufließen *kann*, während das sonstige Vermögen ohne Ueberschreitung dieses Zweckes nicht Gegenstand der Sonderbesteuerung sein darf. Wenn nur der Bezug *fundirten* Einkommens die Steuerkraft erhöhen und deshalb durch eine Vermögensteuer nach Maßgabe dieser Erhöhung vorbelastet werden soll, so wäre es widersinnig, zugleich diejenigen Vermögenstheile zu besteuern, welche der Hervorbringung *fundirten* Einkommens überhaupt *nicht fähig* sind.

Fundirtes Einkommen kann nur aus solchen Quellen fließen, welche die *Person des gegenwärtigen Inhabers überdauern*; begriffliche Voraussetzung und Kennzeichen sind also *Vererblichkeit und Veräußerlichkeit*. Vermögensrechte, die der Vererbung und Veräußerung entzogen sind, müssen deshalb grundsätzlich von der Besteuerung ausgeschlossen bleiben.

Nach diesen Rücksichten vollzieht sich die Unterscheidung von *steuerbarem und nicht steuerbarem Vermögen*.

A. *Zum nicht steuerbaren Vermögen gehören:*

1. Alle in ihrem gegenwärtigen Zustande überhaupt *nicht zum Erwerbvermögen* gehörigen Vermögensstücke, insbesondere:
   a) Das gesammte *Gebrauchvermögen*, d. h. alle beweglichen körperlichen Sachen, welche vom Besitzer nicht für Erwerbzwecke, sondern für *rein persönliche* Zwecke gebraucht werden, insbesondere zur Befriedigung seiner persönlichen Lebensbedürfnisse (Möbel, Hausrath, Kleidung), zu Zwecken der wissenschaftlichen Belehrung, der Bildung, des Wohllebens oder der Liebhaberei u. s. w. (Bibliotheken, Sammlungen aller Art, Instrumente, Luxusgegenstände — Wagen, Pferde, Hunde u. s. w. —, Schmucksachen und Kostbarkeiten aller Art, Gegenstände des Sports, der lediglich zum Vergnügen betriebenen Jagd, Fischerei u. s. w.). Das theoretische Verlangen, auch das Gebrauchvermögen, wenigstens von einer bestimmten Grenze des Werthes an oder mit dem eine bestimmte Höhe übersteigenden Werthe zu besteuern, würde nicht nur dem Zwecke der Vermögensbesteuerung widersprechen, sondern auch praktisch unausführbar sein. In dieser Allgemeinheit ist die

Forderung kaum ernst zu nehmen. Eher ließe sich die Beschränkung auf Kunstsammlungen, Bibliotheken, Münzsammlungen und dergl. rechtfertigen. Allein auch mit einer auf derartige werthvolle Vermögensanlagen beschränkten Besteuerung würde von dem Zwecke der Vermögensbesteuerung abgewichen werden. Ueberdies würde eine solche Ausnahme zu dem in seinen Folgen unhaltbaren Grundsatze führen, daß nicht die wirkliche, sondern die mögliche Anlegung des Vermögens entscheiden, daß es nicht darauf ankommen solle, wie das Vermögen thatsächlich angelegt ist, sondern darauf, wie es zur Ertragserzielung werbend angelegt werden könnte.

b) Die als Erträge einer Quelle erscheinenden Jahreseinkünfte — natürliche Früchte, baares Geld, Forderungen —, so lange sie noch nicht Bestandtheile des Erwerbvermögens geworden sind. Was als Frucht des Vermögens Ertrag ist, kann nicht zugleich auch Vermögen sein, sondern als solches nur in Betracht kommen, soweit aus erspartem Einkommen neues Vermögen gebildet ist. Insbesondere sind nicht steuerbar alle Forderungen, welche bei der Einkommensbesteuerung als quellenmäßige Erträge zu behandeln sind, wie z. B. Zinsen, Miethen, Pächte, Renten u. s. w. und zwar nicht bloß laufende Forderungen dieser Art, sondern auch Rückstände, sofern sie nicht etwa nach dem deutlich erkennbaren Willen des Berechtigten die Natur von Kapitalvermögen angenommen haben.

2. Alle den Quellen reiner Arbeitsthätigkeit (im Gegensatze zur landwirthschaftlichen und gewerblichen Thätigkeit) dienenden beweglichen körperlichen Sachen, die berufmäßigen Arbeits- und Hülfsmittel, Geräthschaften u. s. w., der Gelehrten, Lehrer, Beamten, Aerzte, Rechtsanwälte, Künstler u. s. w. (§ 73).

3. Nießbrauchs- sowie diejenigen Hebungsrechte, welche zwar je für sich selbständige Ertragsquellen bilden (§ 74), aber an die Person des Berechtigten geknüpft, also nicht vererblich und veräußerlich sind. Der Versuch, hier weiter zu unterscheiden und, im Gegensatze zu dem auf einem früheren Dienst- oder Arbeitsverhältnisse beruhenden Rechte auf Pensionen, Wartegeldern u. s. w., sonstige Hebungsrechte (Leibrenten, Altentheilsrechte), welche zwar an die Person des Berechtigten gebunden, aber auf Lebenszeit oder auf längere Dauer und als Gegenleistungen für die Hingabe von Vermögenswerthen zugesichert

sind, als steuerbares Vermögen zu behandeln, verstößt gegen den Begriff des fundirten Einkommens und gegen den Zweck der Vermögensbesteuerung, führt vielmehr zu einer Regelung der Steuerpflichtigkeit nicht nach dem Gegensatze von fundirtem und nicht fundirtem Einkommen, sondern nach der Unterscheidung von Arbeiteinkommen und dem aus anderen Quellen fließenden Einkommen. Zu welchen unhaltbaren Folgerungen diese Unterscheidung führt, zeigt sich am deutlichsten an dem Beispiele des Altentheiles; denn wie ein Altentheil, das doch materiell nichts anderes ist, als der Vorbehalt eines nothdürftigen Unterhaltes gegen Abtretung des Vermögens, gewissermaßen eine Pension für den sich zur Ruhe setzenden Besitzer, den steuerbaren Rechten zugezählt werden kann, ist überhaupt nicht verständlich.

B. Das hiernach nicht von der Steuerpflichtigkeit ausgeschlossene Erwerbvermögen bildet regelmäßig, soweit nicht aus besonderen Gründen Ausnahmen zugelassen werden müssen, das steuerbare Vermögen. Im Anschlusse an die Eintheilung der Ertragsquellen bei der Einkommensbesteuerung sind hier zu unterscheiden Kapital-, Grund-, Gewerbevermögen und selbständige steuerbare Rechte. Was bei der Einkommensbesteuerung eine selbständige Ertragsquelle ist, muß im Allgemeinen auch als selbständiger Gegenstand der Vermögensbesteuerung (Bewerthungseinheit — § 139) gelten.

Aus territorialen Rücksichten und innerhalb Deutschlands auch nach den Vorschriften im § 3 D.G. muß von der Besteuerung ausgeschlossen bleiben das einem fremden Staatsgebiete angehörige Grund- und Gewerbevermögen.

§ 135.

Als der Steuerpflichtige, dem steuerbares Vermögen anzurechnen ist, erscheint regelmäßig der Eigenthümer, d. h. derjenige, welcher die Sachen oder Rechte thatsächlich als sein eigen besitzt oder ausübt. Dagegen kommt es, so lange dem Besitzer das Eigenthum von einem Dritten nicht streitig gemacht wird, nicht auf die Führung des Nachweises an, daß er das Eigenthum daran nach Maßgabe der Vorschriften des bürgerlichen Rechtes in rechtsgültiger Weise erlangt hat. Insbesondere kann die Zugehörigkeit eines Grundstückes zu dem steuerbaren Vermögen nicht davon abhängig gemacht werden, daß derjenige, der es thatsächlich als sein Eigenthum besitzt und benutzt, als Eigenthümer im Grundbuche eingetragen ist. Es muß vielmehr selbst dann, wenn nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes das

Eigenthum nur durch die auf Grund einer Auflassung erfolgte Eintragung des Eigenthumsüberganges im Grundbuche erworben wird, ein Grundstück, sobald es auf Grund eines, selbst nur mündlich abgeschlossenen Veräußerungsvertrages von dem Veräußerer dem Erwerber zu Eigenthum und eigener Nutzung übergeben ist und so lange der hierdurch geschaffene Zustand mit Willen des Veräußerers besteht, als steuerbares Vermögen des Erwerbers gelten.

Das an die Person geknüpfte Nießbrauchsrecht gehört nach richtiger Auffassung überhaupt nicht zum steuerbaren Vermögen (§ 134 A 3).

Eine Ausnahme von dem Grundsatze, daß nur eigenes Vermögen angerechnet werden darf, muß für Fideikommisse zugelassen werden. Für den Fideikommißbesitzer handelt es sich zwar um fremdes, nämlich um das Vermögen der mit juristischer Persönlichkeit ausgestatteten Fideikommißstiftung; da aber das Stiftungsvermögen bestimmungmäßig der Familie verbleibt und in der Hand des Letztberechtigten freies Eigenthum wird, insoweit also dem jeweiligen Besitzer fundirtes Einkommen zufließt, so ist es geboten, dem Besitzer das Fideikommißvermögen wie eigenes Vermögen anzurechnen.

Dem Ehemanne wird aus denselben Gründen, welche dazu führen, ihm das Einkommen seiner Ehefrau anzurechnen (§ 77), auch das Vermögen seiner Ehefrau zuzurechnen sein. Dagegen würde es nicht gerechtfertigt werden können, dem Oberhaupte einer Haushaltung das Vermögen sonstiger Haushaltungsangehöriger anzurechnen. Wenn das an die Person geknüpfte Nießbrauchsrecht nicht zum steuerbaren Vermögen gehört, so würde es an einem Rechtsgrunde für eine abweichende Behandlung der Eltern u. s. w. gegenüber den Kindern und sonstigen Haushaltungsangehörigen fehlen; noch weniger würde das freie Vermögen der Kinder u. s. w. den Eltern angerechnet werden dürfen.

β) Das reine Vermögen.

§ 136.

Eine nach dem Vermögen als dem Maßstabe der Leistungsfähigkeit bemessene Steuer kann sich nur auf das reine Vermögen, d. h. den Ueberschuß des Aktivvermögens über das Passivvermögen, erstrecken. Zur Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens muß also das Aktivvermögen um den Gesammtbetrag der Kapitalwerthe von Schulden und Lasten gekürzt werden.

Soweit die Schulden und Lasten mit selbständigen Bestandtheilen des steuerbaren Vermögens (Bewerthungseinheiten — § 139) verknüpft sind, müssen sie bei der Bewerthung dieser einzelnen Bestandtheile berücksichtigt werden. Dies geschieht bei solchen dinglichen Belastungen, welche nach den Gepflogenheiten des wirthschaftlichen Verkehres den gemeinen Werth preismindernd beeinflussen, ohne besondere Berechnung in der Bemessung des gemeinen Werthes selbst (§ 138), sonst durch zahlenmäßigen Abzug.

Die Belastung eines selbständigen Bestandtheiles des steuerbaren Vermögens mit Nießbrauch schließt nach richtiger Auffassung die Anrechnung des Werthes dieses Bestandtheiles für den Eigenthümer aus, weil es für ihn ganz ungewiß ist, ob er die Beendigung des Nießbrauches erleben und zum eigenen Fruchtgenusse gelangen wird, so daß es sich für ihn nicht um fundirtes Einkommen handeln kann. Demgemäß sind auch mit Nießbrauch belastete Güter von der Niederländischen Vermögensbesteuerung zufolge ausdrücklicher Gesetzesbestimmung befreit, während nach dem Preußischen Ergänzungsteuergesetze dem Eigenthümer nur der Abzug des Kapitalwerthes der Nießbrauchsverpflichtung gestattet ist.

Der Abzug der Kapitalwerthe von Schulden und Lasten vom Aktivvermögen erstreckt sich hiernach nur auf diejenigen Verpflichtungen, welche außerhalb der selbständigen Bestandtheile des steuerbaren Vermögens stehen. Hierzu gehören insbesondere auch die Hypothekenschulden. Diese würden zwar, sofern sie nicht bloß in rechtlicher, sondern auch in wirthschaftlicher Beziehung zu dem belasteten Grundstücke stehen, d. h. für Erwerb oder für Bewirthschaftung aufgenommen worden sind, auch bei der Bewerthung der Grundstücke berücksichtigt werden können; indessen empfiehlt es sich schon aus praktischen Rücksichten, solche schwierige und überflüssige Unterscheidungen überhaupt nicht zu machen, sondern die Hypothekenschulden allgemein als Abzüge vom Aktivvermögen zu behandeln.

Nicht abzugsfähig sind:

1. die Schulden und Lasten im Bereiche des aus territorialen Rücksichten (§ 134 B) von der Besteuerung ausgeschlossenen Grund- und Gewerbevermögens;
2. die laufenden Haushaltungsschulden. Ebensowenig wie die als quellenmäßige Erträge erscheinenden Jahreseinkünfte (§ 134 A 1b) dem Vermögen zuzurechnen sind, dürfen die hieraus zu be-

streitenden Schulden in Abzug gebracht werden. Laufende Haushaltungsschulden werden regelmäßig aus den Einkünften gedeckt und sind niemals Kapitalschulden. Dagegen können Schulden, welche zur Bestreitung der laufenden Haushaltungskosten eingegangen sind, sehr wohl Kapitalschulden sein. Wenn Jemand, um leben zu können, sein Kapitalvermögen angreift, so hört der verbrauchte Theil auf, Kapitalvermögen zu sein. Nimmt er zu gleichem Zwecke ein Darlehen unter hypothekarischer Sicherstellung auf, so ist für die Versagung der Abzugsfähigkeit dieser Kapitalschuld ein Grund nicht zu erkennen.

c) Die Grenze der Steuerpflichtigkeit.

§ 137.

Daß die Voraussetzung einer Steigerung der persönlichen und steuerlichen Leistungsfähigkeit durch Besitz von Erwerbvermögen mehr in der Theorie als in der Wirklichkeit begründet ist (§ 31), zeigt sich mit besonderer Deutlichkeit bei Bestimmung der zahlenmäßigen Grenze für den Beginn der Steuerpflichtigkeit. Die Steuerkraft läßt sich mit Sicherheit nur nach der Höhe des Einkommens messen; ob und in welchem Maße der Vermögensbesitz eine Steigerung bewirkt, hängt von den mannigfaltigsten Umständen ab und läßt sich deswegen zahlenmäßig gar nicht ausdrücken. Bei hohem Einkommen kann der geringste Vermögensbesitz ohne jeglichen Druck besteuert werden, während die Besteuerung eines höheren Vermögens bei geringem Einkommen vielleicht als unerträglicher Druck empfunden wird. Wer z. B. aus reiner Arbeitsthätigkeit 10000 ℳ. und aus 5000 ℳ. Kapitalvermögen 200 ℳ. Einkommen bezieht, würde die geringe Mehrbelastung durch die Vermögensbesteuerung kaum empfinden; wer aber lediglich auf Einkommen von 1000 ℳ. aus 25000 ℳ. Kapitalvermögen angewiesen ist, würde von einer noch so geringen Vermögensteuer hart bedrückt werden.

Den Steuerfuß nach der Höhe des Einkommens oder des Vermögens oder gar nach der Höhe beider verschieden zu bemessen, ist nicht angängig; vielmehr läßt sich nur ein jedes Vermögen gleichmäßig treffender Steuerfuß bestimmen.

Alsdann muß aber entweder die Grenze der Steuerpflichtigkeit so hoch bemessen werden, daß nach dem zu erwartenden Ertrage eine Berücksichtigung der Höhe des Einkommens überhaupt nicht mehr nothwendig ist, oder es muß bei tieferer Begrenzung der Höhe des Ein-

kommens, sei es durch verschiedene Bemessung der Grenze, sei es durch Ermäßigung der Vermögensteuersätze, Rechnung getragen werden. Der erstere Weg wird aus finanziellen Rücksichten ungangbar sein. Bei der Preußischen Ergänzungsteuer ist deshalb auch der zweite Weg gewählt worden.

Hier ist unter gleichmäßiger Bemessung des Steuerfußes auf $^1/_2$ vom Tausend des steuerpflichtigen Vermögens die allgemeine Grenze der Steuerpflichtigkeit bei einem Vermögen von 6000 ℳ. gezogen, so daß überhaupt nur Vermögen von mehr als 6000 ℳ der Besteuerung unterliegt. Zugleich ist aber auf die Höhe des Einkommens Rücksicht genommen, und zwar sowohl durch höhere Bemessung der Steuergrenze, als auch durch Zulassung ermäßigter Steuersätze für kleine Einkommen. In ersterer Beziehung genießen Steuerfreiheit bei einem Vermögen von nicht mehr als 20 000 ℳ. alle Personen mit Einkommen von höchstens 900 ℳ., sowie weibliche Personen, welche minderjährige Familienangehörige zu unterhalten haben, vaterlose minderjährige Waisen und Erwerbsunfähige bei einem Einkommen von höchstens 1200 ℳ. Ermäßigte Steuersätze sind zugelassen für solche Personen mit Vermögen von nicht mehr als 32 000 ℳ., welche zur Einkommensteuer entweder gar nicht oder nur in den ersten vier Stufen veranlagt sind; die Steuersätze betragen für die Einkommensteuerfreien höchstens 3 ℳ, für die in den vier ersten Stufen der Einkommensteuer (mehr als 900 bis einschließlich 1500 ℳ. Einkommen) Veranlagten höchstens die um je 2 ℳ. ermäßigten Sätze der Einkommensteuer, also gegenüber den letzteren Sätzen (6, 9, 12, 16 ℳ) höchstens 4, 7, 10, 14 ℳ. Außerdem kann bei Ermäßigung der Einkommensteuersätze wegen Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit Personen mit nicht mehr als 52 000 ℳ. Vermögen auch eine Ermäßigung der Ergänzungsteuersätze um höchstens zwei Stufen bewilligt werden.

Daß hiermit ein richtiger Ausgleich zwischen Einkommen und Vermögen einerseits und Leistungsfähigkeit andererseits erzielt wäre, wird sich schwerlich behaupten lassen. Es ist unvermeidlich, daß die gleichmäßig prozentuale Belastung des Vermögens, zumal gegenüber dem wachsenden Fuße der Einkommensteuer, mit dem Sinken des Einkommens drückender wirkt. Der der Einkommensbesteuerung anhaftende Nachtheil einer Ueberbürdung der unteren Volksklassen (§§ 127, 129) wird in ähnlicher Weise auch für die Vermögensbesteuerung zutreffen.

3. Die Bewerthung.

§ 138.

Das Vermögen als ein zufälliger Inbegriff von Sachen läßt sich ohne Kenntniß seiner einzelnen selbständigen Bestandtheile überhaupt nicht bewerthen und ist deshalb auch als solches nicht Gegenstand des allgemeinen wirthschaftlichen Tauschverkehres. Zur Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens bedarf es daher der Ermittelung und Bewerthung der zu einem bestimmten Zeitpunkte darin enthaltenen selbständigen, d. h. als steuerliche Einheiten (Bewerthungseinheiten) erscheinenden Bestandtheile des Aktiv- sowie der einzelnen Posten des Passivvermögens.

Werth im juristischen Sinne ist der in Geld ausgedrückte Grad der Vorliebe für eine Sache. Der Grad der Vorliebe bemißt sich entweder nach subjektiven oder nach objektiven Rücksichten, je nachdem er durch besondere, nur für einzelne Personen zutreffende Gründe beeinflußt wird oder nicht. Hierauf beruht die juristische Eintheilung in gemeinen Werth, außerordentlichen Werth (Interesse) und Werth der besonderen Vorliebe (Affektionswerth).

Gemeiner Werth ist der rein objektive Werth, den eine Sache an sich nach dem Grade ihrer Brauchbarkeit für jeden Besitzer hat; der hierüber hinausgehende subjektive Werth, den die Sache mit Rücksicht auf den höheren Grad ihrer Brauchbarkeit wegen besonderer, in der Person eines bestimmten Besitzers liegenden Gründe hat, ist der außerordentliche Werth.

Wenn es sich darum handelt, auf dem Gebiete des öffentlichen Rechtes, insbesondere für Besteuerungzwecke, den Werth als einen allgemeinen und überall in verhältnißmäßiger Gleichheit wirkenden Maßstab für die Vertheilung von Lasten zu benutzen, so kann nur ein objektiver Werth, d. i. der gemeine Werth in obigem Sinne, in Frage kommen; denn die Bewerthung der Sachen nach subjektiven Rücksichten — nach dem Grade der Vorliebe aus persönlichen Gründen, also nach rein zufälligen und überall verschieden wirkenden Umständen — würde die an erster Stelle anzustrebende verhältnißmäßige Gleichheit der Belastung von vornherein ausschließen.

Mit der Begriffsbestimmung des gemeinen Werthes als des objektiven, nach dem Grade der Brauchbarkeit für jeden Besitzer zu bemessenden Werthes ist die Frage, auf welcher Grundlage dieser Werth zu ermitteln ist, noch nicht gelöst. Als überhaupt mögliche Grundlagen erscheinen Gebrauch, Ertrag und wirthschaftlicher Tauschverkehr.

Der Gebrauchwerth ist überwiegend subjektiv; ein gleichmäßig wirkender objektiver Maßstab läßt sich hieraus nicht gestalten.

Mit der Zugrundelegung des individuellen wirklichen Ertrages würde man zu einem ganz ungleichmäßig wirkenden Maßstabe gelangen und den Zweck einer Vorbelastung des fundirten Einkommens durch eine Vermögensteuer überhaupt nicht erreichen. Je nachdem der Besitzer von Erwerbvermögen gar keinen, geringen, mittleren oder hohen Ertrag erzielte, würde er gar nicht, gering, mittelmäßig oder hoch besteuert werden. Eine solche, nach dem kapitalisirten Werthe des individuellen wirklichen Ertrages bemessene Steuer würde nur dem Namen nach eine Vermögensteuer, in der That aber eine nach dem quellenmäßigen Ertrage bemessene Zuschlagsbelastung im Rahmen der Einkommensteuer sein. Die Kapitalisirung des Ertrages wäre ein überflüssiger Umweg, der vermieden würde, indem unter Bestimmung eines entsprechenden Steuerfußes für den quellenmäßigen Ertrag der Zuschlag unmittelbar bei der Einkommensbesteuerung berechnet würde. Wenn z. B. die Vermögensteuer $^1/_2$ vom Tausend betragen und der individuelle Ertrag zum fünfundzwanzigfachen Betrage kapitalisirt werden sollte, so daß sich bei Annahme einer 4 % Durchschnittrente eine $1^1/_4$ % Ertragsbesteuerung ergeben würde, so könnte in höchst einfacher Weise ein Zuschlag von $1^1/_4$ % der quellenmäßigen Erträge zur Einkommensteuer erhoben werden. Die Steuerbemessung nach dem kapitalisirten Ertrage wäre ein überflüssiger und auf den bloßen äußeren Schein einer Vermögensbesteuerung abzielender Umweg.

Wollte man aber für die Vermögensbesteuerung einen objektiven, d. h. einen solchen Ertrag zu Grunde legen, welcher bei gemeingewöhnlichen, durchschnittlichen Verhältnissen von jedem Besitzer oder Inhaber einer Ertragsquelle erzielt werden könnte, so würde man hiermit, wiederum auf dem überflüssigen Umwege der Kapitalisirung des Ertrages, zu einer Steuerform gelangen, die sich nur scheinbar als Vermögens-, in Wirklichkeit aber als Ertragsbesteuerung darstellte. So würde z. B. eine auf der Grundlage der objektiven Ertragsfähigkeit von Grundstücken beruhende und nach dem fünfundzwanzigfachen Betrage des so berechneten Jahresertrages bemessene, sogenannte Vermögensteuer nichts anderes sein als eine nach der Ertragsfähigkeit bemessene Ertragsteuer, und zwar die früher allgemein übliche Form der Grundsteuer. Ueberdies würde ein objektiver Ertrag für den ganzen Bereich des Gewerbebetriebes undenkbar sein; hier würden sich bei der überaus großen Mannigfaltigkeit der Betriebsverhältnisse und bei dem stark

überwiegenden Einflusse subjektiver Umstände auf die Höhe des Ertrages höchstens für einzelne Arten von Betrieben, z. B. Apotheken, gewisse Durchschnittsverhältnisse als Grundlage eines objektiven Ertrages bestimmen lassen.

Eine allgemeine, für alle Arten von Sachen anwendbare Bemessungsgrundlage bietet nur der wirthschaftliche Tauschverkehr, indem sich aus der bekannten Preisbildung für gleichartige Sachen unmittelbar der gemeine Tausch- oder Kaufwerth ableiten läßt. Nur auf dieser Grundlage läßt sich auch, soweit solches überhaupt möglich ist, eine gleichmäßige Bewerthung erzielen.

Der Kaufwerth muß deshalb aus Rücksichten der Gerechtigkeit im ganzen Bereiche der Vermögensbesteuerung die ausschließliche Grundlage aller Bewerthungen bilden.

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung würde völlig preisgegeben werden, wenn für bestimmte Arten von Sachen der Ertrag-, für andere der Kaufwerth, oder gar für dieselbe Art je nach zufälligen Umständen oder nach Belieben der Steuerbehörden oder der Besitzer bald der Ertrag-, bald der Kaufwerth maßgebend sein sollte. Die Höhe des Ertrages pflegt zwar auf die Höhe des Kaufwerthes einen größeren oder geringeren Einfluß auszuüben; dennoch gehen aber Ertrag- und Kaufwerth überall mehr oder weniger weit auseinander. So haben z. B. Bauplätze als solche gar keinen Ertrag-, dagegen einen hohen Kaufwerth; bei landwirthschaftlichen Besitzungen übersteigt der Kauf- regelmäßig den Ertragwerth; bei Miethhäusern, ebenso bei Werthpapieren pflegen sich beide Werthe mehr zu nähern. Im ganzen Bereiche des Gewerbebetriebes aber würde die Berücksichtigung des Ertrages unmöglich sein.

Die Zulassung des Ertrages als Bemessungsgrundlage für landwirthschaftliche Grundstücke allein würde eine unzulässige steuerliche Bevorzugung der Landwirthe darstellen. Es fehlt aber auch an jedem inneren Grunde, für gewisse Arten von Sachen oder unter gewissen Umständen den Kaufwerth als Bemessungsgrundlage auszuschließen. Daß die geringere Höhe des Ertragwerthes gegenüber dem Kaufwerthe bei einer nach der Höhe des Vermögens zu bemessenden Steuer einen solchen Grund bilden könnte, wird Niemand behaupten wollen. Die Meinung, als ob der Ertrag als Bemessungsgrundlage wenigstens aushülfsweise zugelassen werden müsse, soweit der wirthschaftliche Tauschverkehr keinen genügenden Anhalt zur Vergleichung biete, beruht auf unrichtigen Voraussetzungen. Einen Kauf-

werth hat jede überhaupt einer Schätzung in Geld fähige Sache, und der Kaufwerth läßt sich auch regelmäßig nach den Ergebnissen des Tauschverkehres bestimmen; nur muß man, wo Verkäufe — z. B. größerer Güter — selten sind, auf weitere Bezirke und größere Zeiträume zurückgehen. Untergeordnete praktische Schwierigkeiten können prinzipielle Abweichungen nicht rechtfertigen. Die Benutzung des Ertrages als bloßes Hülfsmittel zur Bemessung des Kaufpreises wird durch vorstehende Erwägungen keineswegs ausgeschlossen.

§ 139.

Die richtige Unterscheidung der Bewerthungseinheiten, d. h. der je für sich einheitlich als Ganzes zu bewerthenden selbständigen Theile des steuerbaren Vermögens, ist für die Ausführung der Bewerthung von entscheidender Bedeutung, weil sich die Preisbildung im wirthschaftlichen Verkehre sehr verschieden gestaltet, je nachdem eine einzelne Sache für sich oder eine Mehrheit zusammengehöriger Sachen als Ganzes den Gegenstand des Tauschverkehres bildet. Dies zeigt sich nirgends deutlicher als im Bereiche des Grund- und des Gewerbevermögens. So ergeben sich z. B. höchst verschiedene Werthe, je nachdem ein Landgut als Ganzes oder parzellenweise bewerthet wird. Wird ein einheitliches Gut von 100 ha als Ganzes verkauft, so ist regelmäßig der Werth erheblich geringer, als wenn es parzellirt oder etwa in zehn einzelnen bäuerlichen Besitzungen zu je 10 ha Größe veräußert wird; denn die für die Preisbildung maßgebende Nachfrage pflegt für kleine bäuerliche Besitzungen überall größer zu sein als für große Güter. Die Sonderung und Feststellung der in einem Vermögen enthaltenen Bewerthungseinheiten erscheint deshalb als die für die Bewerthung maßgebende Grundlage des Veranlagungsgeschäftes.

Da sich die Bewerthung nach der Preisbildung im wirthschaftlichen Tauschverkehre richtet, so können auch für die Unterscheidung der Bewerthungseinheiten überall nur wirthschaftliche Rücksichten und Anschauungen den Ausschlag geben. Hiernach bildet regelmäßig jede wirthschaftliche Einheit, d. h. die nach wirthschaftlichen Rücksichten für sich bestehende einzelne Sache oder zusammengehörige Mehrheit von Sachen, den Gegenstand der Bewerthung. Unter allen Umständen ist der gemeine Werth einer jeden wirthschaftlichen Einheit im Ganzen festzustellen. Die Werthe der einzelnen Bestandtheile der wirthschaftlichen Einheit dürfen nur als Rechnungsfaktoren in Betracht kommen, während die zufällige Vereinigung von Sachen in der Hand desselben Besitzers ohne Bedeutung ist.

Für die Beurtheilung der wirthschaftlichen Einheiten muß der gegenwärtige rechtliche und thatsächliche Zustand maßgebend sein; die Wirklichkeit, nicht die bloße Möglichkeit ist entscheidend. Deshalb ist z. B. das einheitliche Gut als Ganzes, nicht aber nach der gebotenen Möglichkeit einer Zerstückelung zu bewerthen.

Im Einzelnen sind als Bewerthungseinheiten zu unterscheiden:

A. Im Bereiche des Kapitalvermögens ist jeder Einzelposten (§ 61 A) eine besondere Bewerthungseinheit für sich, da es sich bei dem Inbegriffe „Kapitalvermögen" nur um eine zufällige Vereinigung der verschiedenen Einzelposten in der Hand derselben Person handelt. Dies gilt insbesondere auch für Werthpapiere aller Arten, Aktien, Kuxe u. s. w. und ist hier insofern von Wichtigkeit, als der Werth nicht nach dem durch größeres Angebot einer Mehrzahl von Werthpapieren u. s. w. gedrückten Preise, sondern nur nach dem Preise des einzelnen Gegenstandes bemessen werden darf.

B. Grundvermögen mit Ausschluß der zum Gewerbevermögen gehörigen Grundstücke:

1. Landgüter. Bei Immobilien, welche zu einem landwirthschaftlichen Betriebe im weitesten Sinne gehören, bildet jede wirthschaftlich zusammengehörige Besitzung einschließlich des gesammten Zubehöres und Inventares sowie der den gewerblichen Nebenbetrieben dienenden Gegenstände die Bewerthungseinheit. Es muß also Alles, was nach rechtlicher oder wirthschaftlicher Auffassung Substanz oder Zubehör ist, mit dem Gute oder Grundstücke zusammen einheitlich bewerthet werden. Dies gilt insbesondere auch für die subjektiv dinglichen Rechte der Grundstücke, wie z. B. Nutzungen an Gemeinde- und sonstigem gemeinschaftlichem Vermögen, Weide- und Holzgerechtigkeiten, Fischerei-, Fähr-, Schiffsmühlengerechtigkeiten, Prädialservituten, Realrechte, Rechte auf bäuerliche Dienste, Abgaben, Laudemien u. s. w., Freikuxe, Antheile der Güter an landschaftlichen Amortisationsfonds, Renten für Entschädigung wegen Beschränkung des Grundeigenthumes in der Umgebung von Festungen (§§ 34 bis 36 des Reichsges. vom 21. Dezember 1871), u. s. w.
2. Hausgrundstücke. Jedes einzelne Hausgrundstück — die Grundfläche einschließlich zugehöriger Haus- und sonstiger Plätze, Gärten u. s. w. und die Gebäulichkeiten einschließlich der zum Haupthause gehörigen Nebengebäude — nebst den dinglichen Rechten als Zubehör ist als einheitliches Ganzes zu bewerthen.

3. Bauſtellen und Bauterrains. Bauſtelle iſt das zum ſofortigen Anbau reife, an einer fertigen Straße belegene und ſich als beſonderes Verkehrsobjekt von beſtimmter Größe darſtellende, einzelne Grundſtück, während das Bauterrain einen zuſammenhängenden Komplex vieler gemäß einem Bebauungsplane zur Bebauung beſtimmter Grundſtücke bildet. Die einzelne Bauſtelle iſt eine Bewerthungseinheit für ſich; im Bauterrain erſcheinen die im natürlichen Zuſammenhange ſtehenden Terrains der einzelnen Beſitzer je für ſich im Ganzen als Bewerthungseinheiten.

C. Gewerbevermögen.

Gegenſtand der Bewerthung iſt das Anlage- und Betriebskapital jedes einzelnen ſelbſtändigen Gewerbebetriebes in ſeiner Geſammtheit (§§ 68 ff.). Hier entſtehen aber beſondere Schwierigkeiten, weil der wirthſchaftliche Tauſchverkehr niemals das Anlage- und Betriebskapital als ſolches zum Gegenſtande hat, ſondern ſich ſtets, ſoweit überhaupt ein Tauſchverkehr ſtattfindet, auf das gewerbliche Geſchäft erſtreckt. Zwar gelangen einzelne beſtimmte Arten von Betrieben, wie z. B. Apotheken, Drogenhandlungen und ſonſtige Geſchäfte mit einer gewiſſen objektiven Ertragsfähigkeit, nicht ſelten zum Verkaufe und die Preisbildung kann ſogar eine gewiſſe Regelmäßigkeit annehmen, z. B. bei Apotheken nach beſtimmten Prozenten des Umſatzes erfolgen. Indeſſen findet im Allgemeinen der Verkauf gewerblicher Geſchäfte ſo ſelten ſtatt und die Preisbildung geſchieht bei den vorkommenden Verkäufen ſo ſehr nach rein individuellen Rückſichten, daß ein Anhalt für die Beſtimmung eines gemeinen Werthes nicht gewonnen wird. Aber immer, auch bei den häufiger vorkommenden Verkäufen beſtimmter Arten von Betrieben, wird nicht das Anlage- und Betriebskapital, ſondern was hiervon weſentlich verſchieden iſt, das Geſchäft ſelbſt verkauft; der Verkauf erſtreckt ſich einerſeits nur auf einzelne Beſtandtheile des Anlage- und Betriebskapitales — wie Waarenvorräthe, Geſchäftseinrichtungen, -utenſilien und -geräthſchaften, vielleicht auch das dem Gewerbebetriebe dienende Gebäude u. ſ. w. —, während andererſeits bei der Preisbildung rein individuelle Verhältniſſe der verſchiedenſten Art — wie Kundſchaft, guter Ruf und gute Belegenheit des Geſchäftes, die weitere Entwickelungsfähigkeit, Konkurrenz u. ſ. w. — berückſichtigt zu werden pflegen.

Nach den Ergebniſſen des wirthſchaftlichen Tauſchverkehres läßt ſich daher nur der Kaufwerth der einzelnen Beſtandtheile des

Anlage- und Betriebskapitales ermitteln und es bleibt nur übrig, auf der so gewonnenen Grundlage, unter Benutzung der Einzelwerthe als Rechnungsfaktoren, den Werth des Ganzen zu finden. Alsdann können aber auch nur solche Bestandtheile in Betracht kommen, welche für sich und losgelöst vom Ganzen einen Kaufwerth haben, also nur die materiellen wirthschaftlichen Güter, welche für sich Gegenstand der Veräußerung sein können.

Der Inbegriff des steuerlichen Gewerbevermögens deckt sich hiernach mit dem nach den handelsrechtlichen Grundsätzen in den Inventaren und Bilanzen darzustellenden Vermögen (§§ 39, 40 H.G.B.). Auch hier müssen die wirklichen zeitigen Werthe der sämmtlichen Bestandtheile des gewerblichen Vermögens, und zwar nach der herrschenden Auffassung mit dem objektiven oder gemeinen Tausch- oder Kaufwerthe, zum Ausdrucke gelangen.

Das gewerbliche Vermögen oder Anlage- und Betriebskapital ergiebt sich durch die Gegenüberstellung der Summen einerseits der Einzelwerthe aller Aktiva, andererseits der Passiva. Von der Anrechnung unter den Aktivposten sind ausgeschlossen insbesondere alle rein thatsächlichen Verhältnisse (Kundschaft, guter Ruf, günstige Konkurrenz- und Kreditverhältnisse u. s. w.) sowie die überhaupt nicht oder nicht selbständig für sich veräußerlichen Rechte, wie polizeiliche oder sonstige obrigkeitliche Konzessionen u. s. w. zur Ausübung eines Gewerbebetriebes, das Firmenrecht u. s. w., selbst wenn bei Verkäufen gewerblicher Geschäfte die Preisbildung hierdurch beeinflußt zu werden pflegt.

D. Selbständige steuerbare Rechte.

Jedes Recht, welches für sich den Gegenstand der Veräußerung bilden kann, erscheint als Bewerthungseinheit.

§ 140.

Aus dem Begriffe des gemeinen Werthes als des sich aus dem wirthschaftlichen Tauschverkehre ergebenden objektiven Kauf- oder Tauschwerthes folgt, daß die Ergebnisse des wirthschaftlichen Tauschverkehres die einzige und unmittelbare Erkenntnißquelle des gemeinen Werthes bilden. Nur für inländisches baares Geld und die ihm gleichstehenden Werthzeichen (Reichskassenscheine und Reichsbanknoten) ist mit dem Nennwerthe zugleich der gemeine Werth gegeben. Im Uebrigen können Nennwerthe für die Bewerthung nur insoweit maßgebend sein, als sie nicht in erkennbarer Weise vom Kaufwerthe abweichen.

Hier handelt es sich also um die richtige Würdigung der Ergebnisse des wirthschaftlichen Tauschverkehres für ihre Bedeutung als Erkenntnißquelle des gemeinen Werthes.

A. Wie sich die Beurtheilung der sämmtlichen für die Besteuerung maßgebenden Verhältnisse nur nach der Gegenwart richten kann, so dürfen auch nur die gegenwärtigen Ergebnisse des wirthschaftlichen Tauschverkehres in Betracht kommen. Allerdings ist es, soweit der Tauschverkehr der unmittelbaren Gegenwart nicht genügenden Anhalt bietet, unvermeidlich und auch unbedenklich, auf die nächste Vergangenheit zurückzugreifen, sofern nur die etwa zwischenliegenden, die Preisbildung beeinflussenden Umstände berücksichtigt werden. Dagegen sind Rücksichten einer den gegenwärtigen Zuständen überhaupt nicht mehr entsprechenden Vergangenheit ebensowenig maßgebend wie Erwartungen der Zukunft. In letzterer Beziehung sind nur solche bestimmte Thatumstände zu berücksichtigen, welche schon gegenwärtig eine allgemein preissteigernde Wirkung im wirthschaftlichen Verkehre äußern.

B. Zur Berücksichtigung geeignet sind nur die unter gemeingewöhnlichen (normalen) Verhältnissen abgeschlossenen wirklichen Kaufgeschäfte.

Die nicht bis zum vollendeten Vertragschlusse gediehenen Angebote und Forderungen von Kaufpreisen können nur beim Mangel vollendeter Abschlüsse als Anhalt für die Bemessung des gemeinen Werthes dienen. Ebensowenig läßt sich aus dem Umstande, daß der Besitzer eine Sache überhaupt nicht oder nicht zu einem bestimmten Preise verkaufen will, ein sicherer Schluß auf die Höhe des gemeinen Werthes ziehen.

Ist ein Kaufgeschäft völlig außerhalb des freien Verkehres, unter gänzlichem Ausschlusse des Wettbewerbes zu Stande gekommen, oder ist die Preisbildung unregelmäßig, von ungewöhnlichen, den Preis steigernden oder drückenden Umständen beeinflußt gewesen, so kann auch das Ergebniß nicht als Ausdruck des Werthes für jeden Besitzer gelten. Derartige Kaufgeschäfte bilden daher keine geeignete Erkenntnißquelle für den gemeinen Werth.

Für das Obwalten gemeingewöhnlicher Verhältnisse spricht aber die Vermuthung, die nur durch bestimmte sachliche Gründe widerlegt werden kann; die Widerlegung liegt demjenigen ob, welcher die Regelmäßigkeit der Preisbildung bezweifelt, also der Steuerbehörde, wenn sie eine höhere, dem Steuerpflichtigen, wenn er eine niedrigere Bewerthung beansprucht, als sich aus dem hinsichtlich der Regelmäßigkeit der Preisbildung angefochtenen Kaufgeschäfte ergeben würde.

1. Als Kaufgeschäfte mit unregelmäßiger, über den gemeinen Werth hinausgehender Preisbildung erscheinen hauptsächlich diejenigen, bei welchen der Käufer durch zwingende Umstände — z. B. um Schaden oder Nachtheile von sich abzuwenden (Ankauf eines Nachbargrundstückes zur Vermeidung der Errichtung störender Anlagen), oder um besondere, in seinen persönlichen Verhältnissen begründete Vortheile zu erlangen (Ankauf von Nachbargrundstücken zur Vergrößerung gewerblicher Anlagen, zur Abrundung von Gütern und dergl.) — oder durch überwiegende sonstige Rücksichten persönlicher Art (z. B. Liebhaberkauf, Ankauf von Gütern zu Parzellirungzwecken), also unter Umständen, welche die Berücksichtigung eines außerordentlichen Werthes oder eines Affektionswerthes deutlich erkennen lassen, zum Ankaufe veranlaßt worden ist.
2. Eine unregelmäßige, hinter dem gemeinen Werthe zurückbleibende Preisbildung kommt namentlich bei Kaufgeschäften unter nahen Verwandten vor. So pflegt bei Uebereignung des elterlichen Gutes oder Geschäftes das übernehmende Kind durch Bemessung eines ungewöhnlich billigen Preises bevorzugt zu werden.
3. Der allgemeine Grundsatz, daß für die Regelmäßigkeit der Preisbildung die Vermuthung spricht, gilt als Regel auch für die Zwangsversteigerung von Grundstücken, so daß es zur Entkräftung dieser Vermuthung auch hier der Feststellung besonderer, eine Ausnahme begründender Thatsachen bedarf, wie z. B., daß ein Hypothekengläubiger zur Vermeidung eines Ausfalles das Grundstück erstanden hat. Die grundsätzliche Ausschließung der Kaufpreise aus Zwangsversteigerungen als Erkenntnißquelle des gemeinen Werthes würde nicht statthaft sein.

C. Aus der Eigenschaft der normalen Kaufpreise als unmittelbarer Erkenntnißquelle des gemeinen Werthes folgt, daß alle normalen Kaufpreise, soweit sie überhaupt bekannt und zur Benutzung für die Bewerthung der Sache oder des Inbegriffes von Sachen geeignet sind, im Einzelfalle für diesen Zweck benutzt werden müssen. Diese Kaufpreise müssen ferner als unabänderliche Ergebnisse des wirthschaftlichen Tauschverkehres, also als feststehende Thatsachen behandelt werden.

1. Der gemeine Werth ist ein aus den Ergebnissen des wirthschaftlichen Tauschverkehres gewonnener Durchschnittwerth; der richtige Durchschnitt ergiebt sich aber nur aus der Vergleichung sämmtlicher bekannter und nicht etwa wegen ungewöhnlicher

Verhältnisse auszuschließender Kaufpreise. Zwar können die einzelnen Kaufpreise nach der subjektiven Meinung der Betheiligten oder dritter Personen billig, angemessen oder theuer sein. Wollte man aber wegen solcher subjektiven Meinungen einzelne, hinsichtlich der Regelmäßigkeit der Preisbildung nicht anfechtbare Kaufpreise als nicht angemessen auszuscheiden gestatten, so würde man nicht zu einer objektiven, auf den thatsächlichen Ergebnissen des Tauschverkehres beruhenden, sondern zu einer subjektiven, realer Unterlagen entbehrenden Bewerthung gelangen.

2. Aus denselben Gründen ist es nothwendig, diejenigen Kaufpreise, welche überhaupt für die Bewerthung einer Sache oder Sachenmehrheit als geeignetes Vergleichungsmaterial anzuerkennen sind, als feststehende und unabänderliche, *jeder subjektiven Beurtheilung hinsichtlich ihrer Angemessenheit entzogene Thatsachen* zu behandeln. Die normalen Kaufpreise müssen, weil sie eben als Ergebnisse des wirthschaftlichen Tauschverkehres die Grundlage und Erkenntnißquelle des gemeinen Werthes sind, ohne Weiteres als angemessen gelten; sonst würde die Bewerthung nicht auf die Feststellung des *objektiven* Kaufwerthes, sondern auf die Bestimmung irgend eines, nach beliebigen subjektiven Meinungen gebildeten Werthes, also nicht auf die Ermittelung des *gemeinen* Werthes gerichtet sein. Insbesondere sind Markt- und Börsenpreise *Thatsachen*, keine Urtheile.

3. Zur Vergleichung kann nur *Gleichartiges* dienen. Eine *völlige* Gleichartigkeit findet sich als Regel nur bei vertretbaren Sachen, bildet dagegen bei nicht vertretbaren Sachen die Ausnahme. Für die Bewerthung vertretbarer Sachen sind die Markt- und Börsenpreise maßgebend.

   Hinsichtlich der nicht vertretbaren Sachen, insbesondere der *Immobilien*, ist eine *völlige* Gleichartigkeit *nicht* nothwendig; vielmehr genügt eine *wesentliche* Gleichartigkeit, d. h. eine derartige Uebereinstimmung in den wesentlichen Eigenschaften, daß eine Ausgleichung wegen der minder wesentlichen Verschiedenheiten durch entsprechende Ab- oder Zurechnung erfolgen kann. Die wesentliche Gleichartigkeit muß eine *zeitliche*, *örtliche* und *sachliche* sein:

   a) Das Erforderniß der *zeitlichen* Gleichartigkeit bedingt, da der *gegenwärtige* Werth gefunden werden muß, die ausschließliche Berücksichtigung solcher Kaufpreise, welche die Er-

kennung des gegenwärtigen gemeinen Werthes gestatten, also der Gegenwart möglichst nahe liegen. Bei zeitlichen Schwankungen im Werthe schließen die neueren Kaufpreise die älteren, der Vergangenheit angehörigen Ergebnisse des Tauschverkehres aus. Wie weit in die Vergangenheit zurückgegriffen werden kann, ist eine Frage thatsächlicher Art. Ein fester Zeitraum läßt sich hierfür nicht bestimmen.

b) Wegen der örtlichen Gleichartigkeit können nur solche Kaufpreise berücksichtigt werden, welche den örtlichen Werth zum Ausdrucke bringen. Der gemeine Werth der an den Ort gebundenen Sachen kann sich je nach der Oertlichkeit in sehr verschiedener Höhe bilden. Die Preisbildung richtet sich überall nach dem Umfange des Angebotes und der Nachfrage und in dieser Beziehung bestehen starke und auch häufig zeitlich wechselnde Verschiedenheiten nicht nur zwischen den Städten und dem platten Lande, sondern auch innerhalb der Städte und von einer ländlichen Ortschaft zur anderen. Je nach der Belegenheit der Grundstücke innerhalb einer Stadt oder in ihrer Umgebung, in den vom Verkehre begünstigten oder vernachlässigten Gegenden des platten Landes u. s. w. ist die Preisbildung höher oder niedriger. Wollte man ohne Berücksichtigung dieser Verschiedenheiten Kaufpreise aus größeren Bezirken sammeln nnd hieraus den Durchschnitt ziehen, so würde man einen von der willkürlichen Abgrenzung dieser Bezirke abhängigen Durchschnittwerth finden, nicht aber den allein maßgebenden gemeinen Lokalwerth treffen. Wie der gemeine Werth sich in dem Kaufpreise ausdrückt, den der Besitzer für das Grundstück nach seiner objektiven Beschaffenheit zu erzielen vermag, so kann nur der örtliche Werth in Betracht kommen, da die Belegenheit des Grundstückes an erster Stelle zu seinen objektiven Eigenschaften gehört.

Hiernach dürfen regelmäßig nur die örtlichen Kaufpreise, d. h. die Kaufpreise derjenigen Umgebung berücksichtigt werden, welche im wirthschaftlichen Tauschverkehre gleichartige Verhältnisse hinsichtlich der Preisbildung aufweist und in dieser Beziehung gewissermaßen eine Verkehrseinheit bildet. Man wird also bei der Bewerthung von Grundstücken vorzugsweise auf die Kaufpreise aus der gleichartigen nächsten oder näheren

Der Gebrauchwerth ist überwiegend subjektiv; ein gleichmäßig wirkender objektiver Maßstab läßt sich hieraus nicht gestalten.

Mit der Zugrundelegung des individuellen wirklichen Ertrages würde man zu einem ganz ungleichmäßig wirkenden Maßstabe gelangen und den Zweck einer Vorbelastung des fundirten Einkommens durch eine Vermögensteuer überhaupt nicht erreichen. Je nachdem der Besitzer von Erwerbvermögen gar keinen, geringen, mittleren oder hohen Ertrag erzielte, würde er gar nicht, gering, mittelmäßig oder hoch besteuert werden. Eine solche, nach dem kapitalisirten Werthe des individuellen wirklichen Ertrages bemessene Steuer würde nur dem Namen nach eine Vermögensteuer, in der That aber eine nach dem quellenmäßigen Ertrage bemessene Zuschlagsbelastung im Rahmen der Einkommensteuer sein. Die Kapitalisirung des Ertrages wäre ein überflüssiger Umweg, der vermieden würde, indem unter Bestimmung eines entsprechenden Steuerfußes für den quellenmäßigen Ertrag der Zuschlag unmittelbar bei der Einkommensbesteuerung berechnet würde. Wenn z. B. die Vermögensteuer $^1/_2$ vom Tausend betragen und der individuelle Ertrag zum fünfundzwanzigfachen Betrage kapitalisirt werden sollte, so daß sich bei Annahme einer 4 % Durchschnittrente eine $1^1/_4$ % Ertragsbesteuerung ergeben würde, so könnte in höchst einfacher Weise ein Zuschlag von $1^1/_4$ % der quellenmäßigen Erträge zur Einkommensteuer erhoben werden. Die Steuerbemessung nach dem kapitalisirten Ertrage wäre ein überflüssiger und auf den bloßen äußeren Schein einer Vermögensbesteuerung abzielender Umweg.

Wollte man aber für die Vermögensbesteuerung einen objektiven, d. h. einen solchen Ertrag zu Grunde legen, welcher bei gemeingewöhnlichen, durchschnittlichen Verhältnissen von jedem Besitzer oder Inhaber einer Ertragsquelle erzielt werden könnte, so würde man hiermit, wiederum auf dem überflüssigen Umwege der Kapitalisirung des Ertrages, zu einer Steuerform gelangen, die sich nur scheinbar als Vermögens-, in Wirklichkeit aber als Ertragsbesteuerung darstellte. So würde z. B. eine auf der Grundlage der objektiven Ertragsfähigkeit von Grundstücken beruhende und nach dem fünfundzwanzigfachen Betrage des so berechneten Jahresertrages bemessene, sogenannte Vermögensteuer nichts anderes sein als eine nach der Ertragsfähigkeit bemessene Ertragsteuer, und zwar die früher allgemein übliche Form der Grundsteuer. Ueberdies würde ein objektiver Ertrag für den ganzen Bereich des Gewerbebetriebes undenkbar sein; hier würden sich bei der überaus großen Mannigfaltigkeit der Betriebsverhältnisse und bei dem stark

überwiegenden Einflusse subjektiver Umstände auf die Höhe des Ertrages höchstens für einzelne Arten von Betrieben, z. B. Apotheken, gewisse Durchschnittsverhältnisse als Grundlage eines objektiven Ertrages bestimmen lassen.

Eine allgemeine, für alle Arten von Sachen anwendbare Bemessungsgrundlage bietet nur der wirthschaftliche Tauschverkehr, indem sich aus der bekannten Preisbildung für gleichartige Sachen unmittelbar der gemeine Tausch- oder Kaufwerth ableiten läßt. Nur auf dieser Grundlage läßt sich auch, soweit solches überhaupt möglich ist, eine gleichmäßige Bewerthung erzielen.

Der Kaufwerth muß deshalb aus Rücksichten der Gerechtigkeit im ganzen Bereiche der Vermögensbesteuerung die ausschließliche Grundlage aller Bewerthungen bilden.

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung würde völlig preisgegeben werden, wenn für bestimmte Arten von Sachen der Ertrag-, für andere der Kaufwerth, oder gar für dieselbe Art je nach zufälligen Umständen oder nach Belieben der Steuerbehörden oder der Besitzer bald der Ertrag-, bald der Kaufwerth maßgebend sein sollte. Die Höhe des Ertrages pflegt zwar auf die Höhe des Kaufwerthes einen größeren oder geringeren Einfluß auszuüben; dennoch gehen aber Ertrag- und Kaufwerth überall mehr oder weniger weit auseinander. So haben z. B. Bauplätze als solche gar keinen Ertrag-, dagegen einen hohen Kaufwerth; bei landwirthschaftlichen Besitzungen übersteigt der Kauf- regelmäßig den Ertragwerth; bei Miethhäusern, ebenso bei Werthpapieren pflegen sich beide Werthe mehr zu nähern. Im ganzen Bereiche des Gewerbebetriebes aber würde die Berücksichtigung des Ertrages unmöglich sein.

Die Zulassung des Ertrages als Bemessungsgrundlage für landwirthschaftliche Grundstücke allein würde eine unzulässige steuerliche Bevorzugung der Landwirthe darstellen. Es fehlt aber auch an jedem inneren Grunde, für gewisse Arten von Sachen oder unter gewissen Umständen den Kaufwerth als Bemessungsgrundlage auszuschließen. Daß die geringere Höhe des Ertragwerthes gegenüber dem Kaufwerthe bei einer nach der Höhe des Vermögens zu bemessenden Steuer einen solchen Grund bilden könnte, wird Niemand behaupten wollen. Die Meinung, als ob der Ertrag als Bemessungsgrundlage wenigstens aushülfsweise zugelassen werden müsse, soweit der wirthschaftliche Tauschverkehr keinen genügenden Anhalt zur Vergleichung biete, beruht auf unrichtigen Voraussetzungen. Einen Kauf-

werth hat jede überhaupt einer Schätzung in Geld fähige Sache, und der Kaufwerth läßt sich auch regelmäßig nach den Ergebnissen des Tauschverkehres bestimmen; nur muß man, wo Verkäufe — z. B. größerer Güter — selten sind, auf weitere Bezirke und größere Zeiträume zurückgehen. Untergeordnete praktische Schwierigkeiten können prinzipielle Abweichungen nicht rechtfertigen. Die Benutzung des Ertrages als bloßes Hülfsmittel zur Bemessung des Kaufpreises wird durch vorstehende Erwägungen keineswegs ausgeschlossen.

§ 139.

Die richtige Unterscheidung der Bewerthungseinheiten, d. h. der je für sich einheitlich als Ganzes zu bewerthenden selbständigen Theile des steuerbaren Vermögens, ist für die Ausführung der Bewerthung von entscheidender Bedeutung, weil sich die Preisbildung im wirthschaftlichen Verkehre sehr verschieden gestaltet, je nachdem eine einzelne Sache für sich oder eine Mehrheit zusammengehöriger Sachen als Ganzes den Gegenstand des Tauschverkehres bildet. Dies zeigt sich nirgends deutlicher als im Bereiche des Grund- und des Gewerbevermögens. So ergeben sich z. B. höchst verschiedene Werthe, je nachdem ein Landgut als Ganzes oder parzellenweise bewerthet wird. Wird ein einheitliches Gut von 100 ha als Ganzes verkauft, so ist regelmäßig der Werth erheblich geringer, als wenn es parzellirt oder etwa in zehn einzelnen bäuerlichen Besitzungen zu je 10 ha Größe veräußert wird; denn die für die Preisbildung maßgebende Nachfrage pflegt für kleine bäuerliche Besitzungen überall größer zu sein als für große Güter. Die Sonderung und Feststellung der in einem Vermögen enthaltenen Bewerthungseinheiten erscheint deshalb als die für die Bewerthung maßgebende Grundlage des Veranlagungsgeschäftes.

Da sich die Bewerthung nach der Preisbildung im wirthschaftlichen Tauschverkehre richtet, so können auch für die Unterscheidung der Bewerthungseinheiten überall nur wirthschaftliche Rücksichten und Anschauungen den Ausschlag geben. Hiernach bildet regelmäßig jede wirthschaftliche Einheit, d. h. die nach wirthschaftlichen Rücksichten für sich bestehende einzelne Sache oder zusammengehörige Mehrheit von Sachen, den Gegenstand der Bewerthung. Unter allen Umständen ist der gemeine Werth einer jeden wirthschaftlichen Einheit im Ganzen festzustellen. Die Werthe der einzelnen Bestandtheile der wirthschaftlichen Einheit dürfen nur als Rechnungsfaktoren in Betracht kommen, während die zufällige Vereinigung von Sachen in der Hand desselben Besitzers ohne Bedeutung ist.

Für die Beurtheilung der wirthschaftlichen Einheiten muß der gegenwärtige rechtliche und thatsächliche Zustand maßgebend sein; die Wirklichkeit, nicht die bloße Möglichkeit ist entscheidend. Deshalb ist z. B. das einheitliche Gut als Ganzes, nicht aber nach der gebotenen Möglichkeit einer Zerstückelung zu bewerthen.

Im Einzelnen sind als Bewerthungseinheiten zu unterscheiden:

A. Im Bereiche des Kapitalvermögens ist jeder Einzelposten (§ 61 A) eine besondere Bewerthungseinheit für sich, da es sich bei dem Inbegriffe „Kapitalvermögen" nur um eine zufällige Vereinigung der verschiedenen Einzelposten in der Hand derselben Person handelt. Dies gilt insbesondere auch für Werthpapiere aller Arten, Aktien, Kuxe u. s. w. und ist hier insofern von Wichtigkeit, als der Werth nicht nach dem durch größeres Angebot einer Mehrzahl von Werthpapieren u. s. w. gedrückten Preise, sondern nur nach dem Preise des einzelnen Gegenstandes bemessen werden darf.

B. Grundvermögen mit Ausschluß der zum Gewerbevermögen gehörigen Grundstücke:

1. Landgüter. Bei Immobilien, welche zu einem landwirthschaftlichen Betriebe im weitesten Sinne gehören, bildet jede wirthschaftlich zusammengehörige Besitzung einschließlich des gesammten Zubehöres und Inventares sowie der den gewerblichen Nebenbetrieben dienenden Gegenstände die Bewerthungseinheit. Es muß also Alles, was nach rechtlicher oder wirthschaftlicher Auffassung Substanz oder Zubehör ist, mit dem Gute oder Grundstücke zusammen einheitlich bewerthet werden. Dies gilt insbesondere auch für die subjektiv dinglichen Rechte der Grundstücke, wie z. B. Nutzungen an Gemeinde- und sonstigem gemeinschaftlichem Vermögen, Weide- und Holzgerechtigkeiten, Fischerei-, Fähr-, Schiffsmühlengerechtigkeiten, Prädialservituten, Realrechte, Rechte auf bäuerliche Dienste, Abgaben, Laudemien u. s. w., Freikuxe, Antheile der Güter an landschaftlichen Amortisationsfonds, Renten für Entschädigung wegen Beschränkung des Grundeigenthumes in der Umgebung von Festungen (§§ 34 bis 36 des Reichsges. vom 21. Dezember 1871), u. s. w.
2. Hausgrundstücke. Jedes einzelne Hausgrundstück — die Grundfläche einschließlich zugehöriger Haus- und sonstiger Plätze, Gärten u. s. w. und die Gebäulichkeiten einschließlich der zum Haupthause gehörigen Nebengebäude — nebst den dinglichen Rechten als Zubehör ist als einheitliches Ganzes zu bewerthen.

in seiner Gesammtheit als ein einheitliches Ganzes zu bewerthen. Es handelt sich also um zahlenmäßige Berechnung der das Gewerbevermögen darstellenden Schlußsumme aus den Einzelwerthen aller in einem bestimmten Zeitpunkte vorhandenen Aktiv- und Passivposten; denn von längerer Dauer sind nur die Bestandtheile des Anlagekapitales, während die Bestandtheile des Betriebskapitales bestimmungsgemäß dem stetigen Wechsel unterworfen sind.

Eine solche Berechnung ist aber nur möglich auf Grund kaufmännischer Inventare und Bilanzen, welche die Einzelwerthe und deren Schlußsumme nach dem Zustande beim Abschlusse des Geschäftsjahres ergeben. Indessen kann selbst bei zuverlässiger kaufmännischer Buchführung die Richtigkeit der Bewerthung nicht ohne Weiteres vorausgesetzt werden. Auch bei den einzelnen Bestandtheilen des Gewerbevermögens handelt es sich um die Bemessung des gemeinen, d. h. des aus den Ergebnissen des wirthschaftlichen Tauschverkehres abzuleitenden objektiven Kaufwerthes. Dieser ist nun zwar für markt- oder börsenmäßig gehandelte Sachen unschwer zu erkennen. Aber die hier gebotene Erkenntnißquelle versagt für die meisten Bestandtheile des Anlage- und vielfach auch des Betriebskapitales, so daß nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung der eingetretenen Veränderungen, insbesondere der nothwendigen Abschreibungen, einen Anhalt bieten. Wenn nun auch der steuerliche und der handelsrechtliche Begriff des gemeinen Werthes übereinstimmen, so werden doch die Bücher der Gewerbetreibenden nicht nach steuerlichen, sondern nach kaufmännischen Rücksichten geführt und gerade die vorsichtigen Gewerbetreibenden pflegen die bilanzmäßigen Werthe eher zu niedrig als zu hoch anzusetzen. Nach welchen Rücksichten aber die Werthansätze gebildet sind, und ob sie den gemeinen Werth darstellen oder inwiefern sie davon abweichen, läßt sich nur auf Grund eingehender Prüfung unter Mitwirkung der Gewerbetreibenden beurtheilen.

Soweit kaufmännische Inventare und Bilanzen nicht zu Grunde gelegt werden können, ist die Veranlagungsbehörde auf Schätzung des Gewerbevermögens angewiesen. Seinem Werthe nach schätzen läßt sich aber überhaupt nur ein Gegenstand, den man kennt; ein Inbegriff, dessen Bestandtheile ganz oder zum größten Theile unbekannt sind, entzieht sich der Schätzung. Wenn selbst dem gewissenhaftesten Kaufmanne, der doch die beste Kenntniß von den Bestandtheilen seines Gewerbevermögens hat, die richtige Bewerthung Schwierigkeiten verursacht, wie soll dann die Veranlagungsbehörde, der diese Kenntniß

abgeht, die Aufgabe in einigermaßen zuverlässiger Weise lösen! Jeder Gewerbebetrieb hat seine bestimmte Individualität, die außer dem Inhaber nur wenigen Eingeweihten bekannt zu sein pflegt. Aus der äußeren Gleichartigkeit lassen sich keine sicheren Schlüsse auf die Uebereinstimmung der inneren Betriebsverhältnisse ziehen und eben deshalb bildet die Vergleichung verschiedener Betriebe mit einander für die Bemessung des Gewerbevermögens ein höchst unsicheres Hülfsmittel. Aus diesen Gründen ist eine auch nur einigermaßen zuverlässige Bewerthung des Gewerbevermögens ohne die Grundlage kaufmännischer Buchführung für größere Betriebe ein Ding der Unmöglichkeit.

§ 142.

In der Unsicherheit der Veranlagungsergebnisse liegt die große Schwäche der Vermögensbesteuerung auf praktischem Gebiete. Muß auf den Zwang zu einer weitgehenden Mitwirkung der Steuerträger bei Feststellung und Bewerthung aller selbständigen Bestandtheile des Vermögens sowie auf das Hülfsmittel von Einzeltaxen im Bereiche des Grundvermögens verzichtet werden, so fehlt es überall an ausreichenden Hülfsmitteln für eine zuverlässige Ermittelung der Bewerthungseinheiten und ihre richtige Bewerthung, und es ist ein kühnes Unternehmen, vom „grünen Tische“ aus das steuerpflichtige Vermögen aller Steuerträger bestimmen zu wollen.

Eine Vermögensbesteuerung dieser Art mag bei sehr niedrigem Steuerfuße und bei dem Verbote kommunaler und sonstiger Zuschläge ohne Beschwer ertragen werden, kann aber keinen Anspruch darauf erheben, den sich im Besitze von Erwerbvermögen ausprägenden höheren Grad der wirthschaftlichen und steuerlichen Leistungsfähigkeit richtig zu erfassen. Denn wenn die Ursache und Grundlage dieser höheren Leistungsfähigkeit, das Vermögen selbst, sich nicht in einigermaßen zuverlässiger Weise bestimmen läßt, so kann auch die Wirkung einer richtigen Berücksichtigung der höheren Leistungsfähigkeit nicht erreicht werden.

Selbst wenn für die Zwecke einer Ergänzung der Einkommensbesteuerung die Vermögensteuer theoretisch besser geeignet sein sollte, als zweckmäßig eingerichtete Ertragsteuern — was keineswegs zutrifft (§ 186) —, so würde dies durch die der Vermögensteuer anhaftenden praktischen Unvollkommenheiten mehr als ausgeglichen werden.

Nach praktischen Rücksichten erscheint es als eine wesentliche Vereinfachung, daß die Vermögensbesteuerung sich im ganzen Verlaufe des

Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahrens den Einrichtungen der Einkommensbesteuerung anschließen läßt. Allein dies ist keineswegs eine Eigenthümlichkeit der Vermögensbesteuerung; im Gegentheile lassen sich auch die Einrichtungen der Ertragsbesteuerung so ausgestalten, daß die Veranlagungsgeschäfte bei der Einkommens- und bei der Ertragsbesteuerung eine gegenseitige Förderung erfahren, daß die Ergebnisse der einen für die Zwecke der anderen benutzt werden.

E. Die Ertragsteuern.

1. Die Ertragsteuern als Hauptsteuern.

§ 143.

In den praktisch erprobten Systemen der direkten Steuern haben die Ertragsteuern bisher nur als Hauptsteuern Anwendung gefunden, sei es in der Form eines vollständigen Ertragsteuersystemes, und zwar hier bald für sich allein, bald neben einer allgemeinen Einkommensteuer, sei es in der Form eines aus der allgemeinen Einkommensteuer und bestimmten einzelnen Ertragsteuern als gleichwerthigen Gliedern zusammengesetzten Systemes. Zu dem Zwecke einer bloßen Ergänzung der allgemeinen Einkommensteuer, als Neben- oder Zusatzsteuern, sind die Ertragsteuern bisher in der Steuergesetzgebung nicht angewandt worden.

Die folgende Darstellung hat sich nur mit den bisher als Hauptsteuern praktisch angewandten Ertragsteuerformen zu beschäftigen, während die Erörterung über die Möglichkeit ihrer Verwendung zur bloßen Ergänzung der allgemeinen Einkommensbesteuerung einem späteren Abschnitte vorbehalten bleiben muß (§§ 167 ff.).

Mit der Anknüpfung an die Hauptquellen des Erwerbvermögens ergeben sich als Glieder eines vollständigen Ertragsteuersystemes für das Grundvermögen die Grund- und die Gebäudesteuer, für das Gewerbevermögen die Gewerbesteuer und für das Geldkapital die Kapitalrentensteuer. Diese einzelnen Steuerformen haben aber in den verschiedenen Steuergesetzgebungen eine so mannigfaltige Gestaltung gefunden, daß in der folgenden Darstellung nur die besonders charakteristischen und hauptsächlich vorkommenden Formen unter kurzer Hinweisung auf wichtigere Verschiedenheiten und Eigenthümlichkeiten berücksichtigt werden können.

2. Die einzelnen Ertragsteuern.

a) Die Grundsteuer.

α) Die Steuerpflichtigkeit.

§ 144.

A. Steuerbar ist das eines natürlichen Ertrages fähige Land. Hierzu gehören in der Regel nicht nur die der Land- und Forstwirthschaft im weitesten Sinne — also einschließlich der Viehzucht, des Garten-, Gemüse-, Obst-, Weinbaues u. s. w. — dienenden Ländereien, sondern auch Grundflächen, welche in sonstiger Weise einen natürlichen Ertrag liefern können, wie Wasserstücke (Seen und Teiche u. s. w. mit Fischfang, Schilf-, Rohrnutzung und dergl.) und zur Substanzausbeutung der Oberfläche geeignete Grundstücke (Torf-, Sand-, Kies-, Mergel-, Lehm-, Thongewinnung u. s. w.). Nicht steuerbar ist also regelmäßig nur der eines natürlichen Ertrages überhaupt nicht fähige Boden (Unland).

Hinsichtlich der Frage, ob die Flächen der mit Gebäuden besetzten Grundstücke nebst den zugehörigen Hofräumen und kleineren Hausgärten wegen ihrer Belastung mit der Gebäudesteuer von der Grundsteuer befreit sind, gehen die Gesetzgebungen aus einander. Die sonstigen, zu gewerblichen Zwecken benutzten Grundstücke sind regelmäßig grundsteuerpflichtig. Eine mehrfache Belastung von Theilen desselben Grundstückes mit verschiedenen Ertragsteuern entspricht zwar nicht den strengen Anforderungen der Gerechtigkeit, wird aber wegen der in solchen Fällen meistens zutreffenden Geringfügigkeit der doppelt belasteten Fläche und hiermit der Grundsteuerbelastung praktisch nicht als schwerwiegend empfunden.

B. Den Gegenstand der Besteuerung bildet nicht die nach juristischen oder wirthschaftlichen Rücksichten zusammengesetzte Mehrheit von Grundstücken, also nicht die einzelne Besitzung, das einzelne Gut oder ein sonstiger Grundstückskomplex als juristische oder wirthschaftliche Einheit, sondern jede selbständige Parzelle für sich als steuerliche Einheit. Dies ist eine nothwendige Folge der Steuerbemessung auf der Grundlage der rein objektiven Ertragsfähigkeit der Grundstücke (§ 145).

Die Unterscheidung der Parzellen als der steuerlich maßgebenden Einheiten geschieht nach juristischen, wirthschaftlichen und natürlichen Rücksichten. Eine im Uebrigen völlig gleiche Grundfläche, welche in realer Theilung verschiedenen Besitzern gehört, bildet ebensoviele

Parzellen. Die Grundfläche desselben Besitzers scheidet sich aber weiter nach der Kulturgattung (Nutzungsart); zum Begriffe der Parzelle gehört daher auch die Gleichheit der Kulturgattung. Endlich müssen verschiedene Grundstücke desselben Besitzers von gleicher Kulturgattung, welche räumlich von einander getrennt sind oder nach ihrer sonstigen Beschaffenheit je für sich bewirthschaftet oder genutzt werden, sich als ebensoviele selbständige Einheiten darstellen. Hiernach bildet jedes Grundstück, welches in juristischer, wirthschaftlicher und natürlicher Hinsicht als selbständige Einheit erscheint, eine besondere Parzelle im steuerlichen Sinne und hiermit den Gegenstand der Besteuerung.

C. Aus subjektiven Gründen pflegen allgemein von der Steuerpflicht ausgeschlossen zu sein die dem Staate gehörigen Güter (Staatsdomänen) sowie die zum öffentlichen Dienste oder Gebrauche bestimmten und hiermit aus dem Bereiche des privatwirthschaftlichen Erwerbvermögens ausgeschiedenen Grundstücke (öffentliche Straßen, Wege, Gewässer, Friedhöfe u. s. w.). Sonstige Befreiungen pflegen um so mehr auf das engste Maß beschränkt zu werden, als sich die Betheiligung des Grundvermögens der s. g. todten Hand an der Tragung der Staatslasten in gerechter und zweckmäßiger Weise kaum anders als durch Belastung mit der Grund- und der Gebäudesteuer erzielen läßt.

D. Subjektiv steuerpflichtig sind regelmäßig nur die Eigenthümer und bei gemeinschaftlichem Eigenthume die Miteigenthümer unter solidarischer Haftung, ohne daß zwischen natürlichen Personen und anderen Rechtssubjekten unterschieden würde. Bisweilen ist dem Staate auch das Recht eingeräumt, die Steuer vom Nießbraucher oder Pächter zu erheben, dem alsdann je nach den bestehenden Rechtsverhältnissen die Geltendmachung seines Anspruches auf Erstattung gegenüber dem Eigenthümer überlassen bleibt.

Die Steuerschuld ergiebt sich aus der Summe der von den einzelnen Parzellen desselben Besitzers in dem Erhebungsbezirke zu entrichtenden Steuerbeträge.

Erlasse von Grundsteuern wegen Ertragsverlustes infolge von Elementarereignissen sind in einzelnen Staaten gestattet, in anderen ausgeschlossen; bisweilen ist für solche Zwecke die Bildung besonderer Fonds vorgesehen.

Die früher übliche Betheiligung von Reallast- und Gefällberechtigten an der Grundbesteuerung findet gegenwärtig nur noch selten (z. B. in Baden) statt.

3) Die Steuerbemessung.

§ 145.

Die neueren Grundsteuergesetzgebungen verfolgen durchweg das Ziel, den aus dem natürlichen Nutzwerthe des Bodens entspringenden also den als die Bodenrente (Grundrente) erscheinenden Reinertrag des steuerbaren Landes, zur Grundlage der Steuerbemessung zu machen. Hiernach darf von den für die Ertragserzielung zusammenwirkenden „Produktionsfaktoren" — Boden, Kapital (im weitesten Sinne) und Arbeit — nur der Boden berücksichtigt und es müssen, um die reine Bodenrente zu finden, von dem gesammten Reinertrage diejenigen Beträge ausgeschieden werden, welche auf die Mitwirkung von Kapital und Arbeit zurückzuführen sind.

Aus den wirklichen Reinerträgen der einzelnen Besitzungen lassen sich aber die Antheile der Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit nach allgemeinen gleichen Verhältnißzahlen schon deshalb nicht aussondern, weil die Einwirkungen jedes der drei zusammenwirkenden Faktoren auf die Höhe des Ertrages überall verschieden sind. Für jede einzelne Besitzung nach ihren individuellen Verhältnissen die Aussonderung der Bodenrente aus dem wirklichen Ertrage auch nur mit einiger Zuverlässigkeit zu bewirken, würde praktisch unausführbar und auch insofern ohne bleibenden Werth sein, als die Einwirkung eines jeden der Produktionsfaktoren auf die Höhe des Ertrages nicht minder zeitlichen als örtlichen Schwankungen unterliegt.

Die Gesetzgebungen fast aller Staaten suchen daher auf einem Wege zum Ziele zu gelangen, der die Berücksichtigung von Kapital und Arbeit als mitwirkenden Produktionsfaktoren von vornherein ausschließen und hiermit die unmittelbare Erfassung der Bodenrente ermöglichen soll. Einen solchen Weg glaubt die Praxis zu finden, indem sie von dem rechtlichen und wirthschaftlichen Verbande der Grundstücke völlig absieht, jedes einzelne Grundstück in seiner objektiven Beschaffenheit als Gegenstand der Besteuerung betrachtet und einen rein objektiv wirkenden Maßstab der Ertragsfähigkeit anwendet.

Demgemäß bleiben völlig außer Betracht alle Rechtsverhältnisse der Grundstücke, und zwar regelmäßig nicht nur alle Grunddienstbarkeiten, Reallasten, Hypotheken, Grund- und Rentenschulden u. s. w. sondern auch die gesammten Eigenthumsverhältnisse und hiermit zugleich der wirthschaftliche Zusammenhang der in der Hand eines Besitzers vereinigten Grundstücke. Einzelne Staaten gestatten Abzüge

für Reallasten; die Nichtberücksichtigung der Schulden ist ein allgemein durchgeführter Grundsatz.

Die Ertragsermittelung erstreckt sich ganz objektiv — zunächst auch ohne die Nothwendigkeit einer Berücksichtigung des Besitzes — auf jede natürliche Einheit von Grundstücken, d. h. eine zusammenhängende Fläche von gleicher Kulturgattung und Bodengüte (Bonität). Denn der Nutzwerth des Bodens ist höchst verschieden, einerseits nach der Art seiner Bewirthschaftung als Garten, Acker, Wiese, Weide, Wald u. s. w. (Kulturgattung), andererseits nach der natürlichen Ergiebigkeit des Bodens (Bodengüte) innerhalb jeder einzelnen Kulturgattung. Die Ertragsermittelung muß deshab der Verschiedenheit des Nutzwerthes nach Kulturgattung und Bodengüte folgen, die verschiedenen Arten beider von einander unterscheiden und sich auf die hiernach als gleichartige Einheit zusammenhängende Fläche erstrecken. Unter Berücksichtigung der Besitzverhältnisse ergiebt sich dann die Parzelle (§ 144 B).

Um einen gleichmäßig wirkenden Maßstab zu haben, müssen überall gleichartige objektive Verhältnisse, insbesondere hinsichtlich des Kulturzustandes aller den Gegenstand der Ertragsermittelung bildenden selbständigen Einheiten vorausgesetzt werden. Denn auch bei gleicher Kultur- und Bodenart ist die Höhe des Ertrages je nach der Düngung, Bearbeitung u. s. w. sehr verschieden und diese von der Aufwendung von Kapital und Arbeit abhängigen Verschiedenheiten dürfen nicht berücksichtigt werden. Ueberall ist deshalb von durchschnittlichen oder mittleren (gemeingewöhnlichen und ortsüblichen) Verhältnissen auszugehen.

Auf diesen Grundlagen wird durch Abzug der Bewirthschaftungskosten vom Rohertrage der von jeder natürlichen Grundstückseinheit und weiter von jeder einzelnen Parzelle durchschnittlich und dauernd zu erzielende Ueberschuß und hiermit der die Grundlage der Steuerbemessung bildende Reinertrag gefunden.

§ 146.

Der Grundsteuer- oder Katastralreinertrag erscheint somit als eine nach der objektiven Ertragsfähigkeit der einzelnen, aus ihrem wirthschaftlichen Verbande losgelöst gedachten Grundstücke bemessene Bodenrente.

Eine solche praktische Ausgestaltung und Anwendung des volkswirthschaftlichen Begriffes der Bodenrente als Grundlage der Besteuerung führt aber zur völligen Abkehr von der Wirklichkeit.

Die Faktoren Boden, Kapital und Arbeit gehen bei ihrem Zusammenwirken zur Ertragserzielung so innige Verbindungen und Wechselbeziehungen ein, daß jeder Versuch, den Antheil eines einzelnen Faktors vom Reinertrage zu bestimmen, eine gewaltsame und willkürliche Zerreißung zur Folge haben muß. Der Boden für sich allein liefert überhaupt keinen Ertrag; erst durch die Mitwirkung von Kapital und Arbeit entsteht die Ertragsquelle. Dies ist aber nicht eine nach natürlichen Verhältnissen unterschiedene Bodenfläche, sondern die Gesammtheit der zu einer wirthschaftlichen Einheit verbundenen Grundstücke, also nicht das einzelne Grundstück (Parzelle), sondern die *Besitzung als Gesammtheit*.

Wollte man also selbst die persönlichen Verhältnisse des Besitzers, insbesondere den höheren oder geringeren Grad seiner Tüchtigkeit und Kapitalkraft, ganz außer Betracht lassen und eine objektive Bodenrente für eine überhaupt mögliche und geeignete Grundlage der Besteuerung erachten, so könnte dies doch nur die Bodenrente der einzelnen zu einer wirthschaftlichen Einheit verbundenen *Besitzung in ihrer Gesammtheit* sein. Die Ertragsfähigkeit ist nur zum Theile von der natürlichen Bodenbeschaffenheit abhängig; nicht minder wichtig, ja fast die Hauptsache, ist die durch die Eigenthümlichkeiten der einzelnen Besitzungen bedingte Art der Bewirthschaftung. Maßgebend für die Höhe des Ertrages sind vor Allem die Größe und Belegenheit einer Besitzung, die Art ihrer Zusammensetzung nach Kultur- und Bodenarten und die hiervon abhängige Wirthschaftsweise, die Verkehrsverhältnisse, die Belegenheit der einzelnen Bestandtheile und ihre Verbindung mit der Stelle der Wirthschaftsführung, der Zustand der Wege u. s. w. Nach der Gunst oder Ungunst dieser Verhältnisse richtet sich — soweit man überhaupt die Persönlichkeit des Besitzers und die Aufwendung von Kapital und Arbeit unberücksichtigt lassen kann — die Höhe des möglichen Ertrages einer Besitzung. Sind die Verhältnisse günstig, so kann auch bei weniger gutem Boden hoher Ertrag erzielt, während ungünstige Verhältnisse durch die Güte des Bodens nicht ausgeglichen werden. Kurzum, nur die Gesammtverhältnisse der einzelnen Besitzungen ergeben die Ertragsfähigkeit und lediglich auf dieser Grundlage läßt sich eine der Wirklichkeit auch nur einigermaßen entsprechende Bodenrente denken.

Die Bildung eines künstlichen Maßstabes der Ertragsfähigkeit nach der natürlichen Bodenbeschaffenheit der einzelnen von ihrem wirthschaftlichen Verbande losgelösten Grundstücke beruht auf der

unhaltbaren Voraussetzung, daß sich Rohertrag und Bewirthschaftungskosten rein objektiv, ohne jede Berücksichtigung des wirthschaftlichen Zusammenhanges, darstellen lassen. Man kann nach der natürlichen Beschaffenheit der einzelnen Grundstücke zwar die Menge der durchschnittlich zu ziehenden Früchte bemessen, nicht aber ohne Berücksichtigung der Gesammtverhältnisse der Besitzung berechnen, welchen Werth sie *für den Besitzer* haben, und welche Betriebskosten *ihm* erwachsen; und wenn sich auch allenfalls der Rohertrag unter Anwendung durchschnittlicher örtlicher Marktwerthe in objektiver Gleichmäßigkeit bemessen läßt, so fehlt es doch mindestens für die Veranschlagung der Bewirthschaftungskosten an jedem objektiv und gleichmäßig wirkenden Maßstabe.

Die Anwendung jenes *künstlichen* und durchweg auf *Fiktionen* beruhenden Maßstabes muß, selbst bei richtiger und gleichmäßiger Anwendung, mit Nothwendigkeit zu Ergebnissen führen, die mit den *wirklichen* Erträgen der einzelnen *Besitzung* als Quelle nichts gemein haben, vielmehr im Vergleiche mit der Wirklichkeit überall ungleichmäßig sind.

Es ist aber auch ausgeschlossen, auf Grund von Fiktionen überall zu richtigen und gleichmäßigen Ergebnissen der Ertragsbemessung für die einzelnen *Grundstücke* zu gelangen. Diese Erfahrung hat sich auch bei sorgfältigster Ausführung des Veranlagungsgeschäftes in allen Staaten wiederholt. Ueberall sind alsbald die Klagen über Ungleichmäßigkeiten im Vergleiche sowohl der einzelnen Landestheile als auch der Besitzungen innerhalb der kleinsten örtlichen Bezirke hervorgetreten.

Ueberdies würden im besten Falle die Ergebnisse nur für einen kurzen Zeitraum nach dem Abschlusse des Veranlagungsgeschäftes richtig bleiben können. Mit den im Laufe der Zeit stets zunehmenden Veränderungen der Kultur- und Bodenarten, sowie mit den unausbleiblichen periodischen Schwankungen hinsichtlich der Höhe von Fruchtpreisen und Bewirthschaftungskosten geht die Richtigkeit der Veranlagung mehr und mehr verloren, während eine Wiederholung oder Revision der Veranlagung wegen der kaum zu bewältigenden Arbeitslast und der übermäßigen Kostspieligkeit nahezu ausgeschlossen ist. Stets und überall hat man die Erfahrung gemacht, daß die Grundsteueranlagen schon nach wenigen Jahrzehnten veralten und unbrauchbar werden.

Trotzdem ist niemals der Versuch unternommen worden, der Grundbesteuerung eine richtigere und lebensfähigere Grundlage zu geben. Wenn in der Badischen Grundsteuerverfassung die sich aus dem wirthschaftlichen Tauschverkehre ergebenden *Kaufwerthe* zur Grundlage

der Besteuerung gemacht sind, so ist hiermit ein Weg betreten, der zur Werthbesteuerung des Grundvermögens führt; eine solche Steuer ist eben nicht mehr eine Grundertrag-, sondern eine Grundvermögensteuer.

Der richtigste Weg zur Besteuerung auf der Grundlage der Bodenrente würde in dem Anschlusse an den Pachtwerth der Besitzungen mit Berücksichtigung ihrer wesentlichen Unterscheidungen zu finden sein. Wenn aus dem Pachtzinse der auf das Kapital, insbesondere auf das mitverpachtete Gebäude- und Betriebsinventar, entfallende Theil ausgesondert wird, so verbleibt im Wesentlichen die Bodenrente, und es würde sich für die praktische Anwendung nur fragen, ob die Verpachtungen zahlreich genug sind, um hieraus überall sichere Pachtwerthe ableiten zu können.

§ 147.

Mag die Grundsteuer als Quotitäts- oder als Repartitionssteuer, mit veränderlichem oder mit dauernd feststehendem Steuerfuße gestaltet sein, stets hat die Unveränderlichkeit der bei der Veranlagung ermittelten Grundsteuerreinerträge der einzelnen Parzellen eine Erstarrung zur Folge, wie sie bei keiner anderen Steuerart anzutreffen ist. Die Erstarrung erreicht den höchsten Grad, wenn der durch die Grundsteuer aufzubringende Gesammtbetrag ein für allemal „kontingentirt" ist und hiermit auch der von jeder einzelnen Parzelle zu entrichtende Grundsteuerbetrag in zahlenmäßiger Höhe dauernd feststeht.

Eine für absehbare Zeiten feststehende oder doch nur geringen Veränderungen ausgesetzte Grundsteuerbelastung muß alsbald nicht nur in der Empfindung der Pflichtigen, sondern auch im gesammten Verkehrsleben den Charakter einer bei der Preisbildung der Güter im wirthschaftlichen Tauschverkehre zu berücksichtigenden Last annehmen. Mit der feststehenden und allgemein bekannten Grundsteuerbelastung wird dem Besitzer ein entsprechender Theil des Gutsertrages vorweg genommen und wirthschaftlich wirkt dies nicht anders als die Schmälerung des Ertrages durch privatrechtliche Lasten; hier wie dort handelt es sich wirthschaftlich um Belastungen, die aus dem Ertrage bestritten werden müssen, bevor dem Besitzer Gewinn erwächst, also um Betriebskosten, die aus dem Rohertrage zu decken sind. Dies äußert seine Rückwirkung auf die Bewerthung des Gutes im wirthschaftlichen Verkehre. Mag es sich um den Ertrag- oder um den Tauschwerth handeln, überall bildet die Grundsteuerbelastung einen Rechnungsfaktor, der ebenso wie eine feststehende privatrechtliche

Last preismindernd wirkt. Wenn auch rechtlich die steuerliche Natur außer Frage steht, so wirkt doch die Grundsteuer thatsächlich wie eine Reallast.

Hieraus erklärt es sich, daß einzelne Staaten, wie z. B. Preußen, bei Neuregelung ihrer Grundsteuerverfassung den Besitzern privilegirter oder bisher verfassungmäßig bevorzugter Güter für die Aufhebung der Befreiung oder Bevorzugung Entschädigungen gezahlt haben; denn die neue Belastung mußte eine für den gegenwärtigen Besitzer drückende und häufig unbillige Entwerthung des Gutes zur Folge haben.

Wie das Beispiel Englands gezeigt hat, kann sogar im Verlaufe langer Zeit der steuerliche Charakter der Grundsteuer ganz verloren gehen. Hier hatte die im Jahre 1692 eingeführte landtax infolge der Unveränderlichkeit ihrer Grundlagen und der hierdurch bewirkten Ungleichmäßigkeit und Unverhältnißmäßigkeit der Belastung jede Beziehung zur Wirklichkeit in solchem Grade eingebüßt, daß sie im Jahre 1798 für eine ablösbare Reallast erklärt wurde und seitdem, soweit sie nicht abgelöst worden ist, als Reallast fortbesteht.

Daß neuerdings Theorie und Praxis sich mehr und mehr von der Grundsteuer abwenden, kann nicht überraschen. Die Abneigung gegen die übliche Form ist völlig berechtigt. Die objektive Ertragsfähigkeit der Parzellen ohne Rücksicht auf ihren wirthschaftlichen Zusammenhang ist eine grundsätzlich unrichtige Grundlage, auf der sich eine lebensfähige, den Anforderungen der Gerechtigkeit auch nur einigermaßen entsprechende Besteuerung nicht aufbauen läßt. Von der Möglichkeit, eine andere, theoretisch richtige und praktisch geeignete Grundlage zu finden, hängt die Beantwortung der Frage ab, ob die Grundsteuer und mit ihr das ganze Ertragsteuersystem, deren wichtigstes Glied sie ist, für berechtigt und lebensfähig zu erachten oder als veraltet aus dem Systeme der direkten Steuern auszuscheiden ist (§§ 167 ff.).

γ) Die Veranlagung.

§ 148.

Zur Veranlagung und Verwaltung der Grundsteuer bedarf es der Anlegung und Fortführung eines Katasters, d. h. einer Sammlung aller zum Nachweise der Steuerobjekte und -subjekte erforderlichen Unterlagen.

Da die Ermittelung der Ertragsfähigkeit aller Steuereinheiten (Parzellen) der wichtigste und zugleich für lange Dauer bestimmte

Theil des ganzen Veranlagungswerkes ist, so erhält das Grundsteuerkataster seinen wesentlichsten Inhalt durch die erste Veranlagung. Dieser auf die Ertragsfähigkeit bezügliche Inhalt behält seine maßgebende Bedeutung für die ganze Dauer der jeweiligen Grundsteuerverfassung, da Revisionen, selbst wo sie gesetzlich vorgesehen sind, wegen des unverhältnißmäßigen Aufwandes von Arbeit und Kosten thatsächlich fast niemals zur Ausführung gelangen. Für die Fortführung des Katasters (Evidenzhaltung, Fortschreibung — § 149 C) bedarf es im Wesentlichen nur der Verfolgung derjenigen Vorgänge, welche die Entstehung oder den Untergang der Steuerpflichtigkeit, Veränderungen im Stande der Parzellen, oder einen Wechsel in der subjektiven Steuerpflicht zur Folge haben.

Die dauernde Bedeutung der ersten Anlage für die ganze Folgezeit unterscheidet das Grundsteuerkataster wesentlich von den Einrichtungen bei Steuern mit periodischer Veranlagung. Eine weitere Unterscheidung liegt in der Benutzung des Grundsteuerkatasters für nicht steuerliche Zwecke, insbesondere für die Nachweisung der Grundstücke in den Grundbüchern. Aus der ungewöhnlichen Bedeutung des Grundsteuerkatasters wird es sich auch erklären, daß die Bezeichnung „Kataster" (Franz. cadastre, Engl. cadas'tre, Ital. catasto) hier allgemein und auch in denjenigen Staaten üblich ist, in welchen diese mittelalterliche Wortbildung (capitum registrum, capitastrum, catastrum, wobei capita die Steuereinheiten — Steuerhufen u. s. w. — vorstellen) für sonstige steuerliche Verzeichnisse nicht gebraucht zu werden pflegt.

Die erste Anlage eines den Anforderungen der neueren Zeit entsprechenden Katasters, also eines Parzellenertragskatasters, erfolgte im Beginne des 18. Jahrhunderts durch Oesterreich für die Lombardei (Censimento Milanese — 1718), während die von Maria Theresia und Joseph II. unternommenen Versuche, ein gleiches Werk für die übrigen Länder des Oesterreichischen Staates zu Stande zu bringen, an den technischen Schwierigkeiten und den Kosten scheiterten. Die Anlage eines, das ganze Staatsgebiet umfassenden, auf Parzellenvermessung mit Unterscheidung von Kulturgattungen und Bonitätsklassen beruhenden Katasters unternahm zur Ausführung der Grundsteuergesetze von 1790 und 1798 Frankreich mit dem Gesetze vom 15. September 1807; jedoch wurde das ganze Werk erst im Jahre 1850 vollendet. Dieser Vorgang wirkte anregend auf die Deutschen Staaten, welche es zunächst für die der Fremdherrschaft

unterworfen gewesenen Länder bei den dort vorgefundenen Französischen Grundsteuereinrichtungen beließen und demnächst mehr oder weniger zur Anlegung von Parzellenertragskatastern nach Französischem Vorbilde übergingen.

§ 149.

A. Den ersten und nothwendigsten Bestandtheil des Katasters, die Grundlage des ganzen Werkes, bildet eine auf Grund zuverlässiger Vermessung des Landes gefertigte Karte. Nur mittelst der Karte ist es möglich, die Steuereinheiten, welche bei der Veranlagung den Gegenstand der Ermittelung der Ertragsfähigkeit gebildet haben und in dieser Beziehung dauernde Bedeutung behalten sollen, in späterer Zukunft nach Lage, Größe und Begrenzung mit Sicherheit wiederzuerkennen und ihre für die objektive und subjektive Steuerpflicht wesentlichen Veränderungen zu verfolgen.

Es ist nicht ausgeschlossen, für die Herstellung der Katasterkarten bereits vorhandene, zu anderen Zwecken gefertigte Karten zu benutzen, sofern sie für die Katasterzwecke brauchbar und zuverlässig sind. Fehlt es an solchen Hülfsmitteln, so bleibt nur die Kartirung auf Grund von Neumessungen übrig. Schon aus diesem Grunde war die Anlegung eines neuen Katasters stets und überall ein außerordentliches, ebenso mühsäliges wie kostspieliges Werk, dessen Vollendung meistens viele Jahrzehnte in Anspruch genommen hat.

Die Kartirung erfolgt regelmäßig im Anschlusse an die Bezirke der politischen Gemeinden, so daß für jeden Gemeindebezirk eine besondere, bei größeren Bezirken aus mehreren Blättern bestehende Katasterkarte hergestellt wird. Jedoch finden aus technischen Rücksichten Abweichnngen statt, indem nur die kartographisch bequem darstellbaren Grundstücksmassen eines Bezirkes bei der Kartirung dieses Bezirkes berücksichtigt werden, während die zungenweise in benachbarte Bezirke hinein vorspringenden Grundstücke sowie die innerhalb fremder Bezirke liegenden Grundstücke (Enklaven) auf den Karten derjenigen Gemeinden zur Darstellung gelangen, welchen sie nach ihrer geographischen Lage angehören. Mit Rücksicht auf diese Abweichungen von den politischen Gemeindebezirken werden die Katasterbezirke häufig mit besonderen, die katastermäßige Zugehörigkeit der Grundstücke zum Ausdrucke bringenden Namen (Gemarkung, Flur und dergl.) bezeichnet.

Den wesentlichsten Inhalt der Katasterkarte bildet die Darstellung der sämmtlichen Liegenschaften mit ihren Grenzen in der Horizontal-

projektion nach einem verjüngten, den durchschnittlichen Größenverhältnissen der darzustellenden Parzellen angepaßten Maßstabe (etwa von 1:500 — bei geschlossenen Ortschaften — bis 1:5000 — bei den größten Flächenabschnitten —). Auf jeder Karte oder auf jedem Kartenblatte erhält jede einzelne Parzelle ihre besondere Nummer, welche ihr dauernd verbleibt, soweit nicht die späteren katastermäßig zu berücksichtigenden Aenderungen im Parzellenbestande eine neue Nummerirung — zweckmäßiger Weise in Bruchform mit der fortlaufenden neuen Nummer als Zähler und der Nummer der Stammparzelle als Nenner — nothwendig machen. Auf diese Weise läßt sich jede einzelne Parzelle des ganzen Staatsgebietes durch Bezeichnung der Karte oder des gleichfalls nummerirten Kartenblattes der Katastergemeinde und der Parzellennummer jederzeit mit Sicherheit nach Lage, Größe und Grenzen nachweisen, so daß hiermit der Gefahr einer Verdunkelung des Parzellenbestandes und einer Beeinträchtigung der Steuerpflichtigkeit in wirksamster Weise vorgebeugt ist.

Wesentlich ist ferner die Darstellung der Kulturgattungen und Bonitätsklassen auf der Karte. Der sonstige Inhalt, sowie die Beschaffenheit der Karten, die Art und Weise der Darstellung u. s. w. richten sich nach den hierfür in jedem Staate bestehenden besonderen Vorschriften.

B. Ein zweiter wesentlicher Bestandtheil des Katasters ist das Parzellenverzeichniß, welches dazu bestimmt ist, auf Grund der Karten die sämmtlichen Liegenschaften des Gemeindebezirkes mit allen für die Besteuerung erheblichen Merkmalen im Einzelnen übersichtlich nachzuweisen. Insbesondere handelt es sich um die Angabe der Kultur- und Bodenart, des Flächeninhaltes, des Reinertrages, des Grundsteuerbetrages und des Eigenthümers.

Soll das Verzeichniß unmittelbar für die Zwecke der Steuerhebung verwandt werden, so sind die Parzellen in ihrem rechtlichen Zusammenhange, nach Besitzungen geordnet, aufzuführen. Wird es vorgezogen, die sämmtlichen Liegenschaften des Gemeindebezirkes auch in ihrem natürlichen Zusammenhange, in der Reihenfolge der Parzellennummern, zu verzeichnen, so bedarf es neben diesem (Flurbuch) noch eines zweiten, den rechtlichen Zusammenhang berücksichtigenden Verzeichnisses (Grundsteuermutterrolle).

C. Ein mit Sorgfalt angelegtes Kataster ist nicht nur die nothwendige Voraussetzung der Grundsteuerhebung, sondern bleibt auch nach sonstigen Richtungen hin von dauerndem Werthe. In Verbindung

mit den vorbereitenden Verhandlungen, Beschreibungen und Nachweisungen bildet es für alle Zukunft eine fast unerschöpfliche Erkenntnißquelle für topographische, kulturgeschichtliche, statistische Zwecke, besonders aber für den Rechtszustand der Grundstücke, die Besitzverhältnisse und den Bodenkredit. Demgemäß ist der höchste Werth darauf zu legen, daß Größe, Form und Grenzen der Liegenschaften sowie die Besitzverhältnisse richtig und in Uebereinstimmung mit dem Inhalte des Grundbuches zur Darstellung gelangen. Grundbuch und Kataster sollen sich gegenseitig ergänzen, so daß der für den Inhalt des einen wesentliche Inhalt des anderen hier wie dort benutzt wird. Für beide muß der Grundsatz der Oeffentlichkeit gelten, so daß beim Nachweise berechtigten Interesses einem Jeden die Einsichtnahme zu gestatten oder ein Auszug zu ertheilen ist.

Um den steuerlichen und rechtlichen Zwecken genügen zu können, muß das Kataster mit dem Zustande der Gegenwart in Uebereinstimmung gehalten werden (Fortschreibung, Evidenzhaltung). Unbedingt nothwendig ist dies hinsichtlich der subjektiven Aenderungen infolge Besitzwechsels sowie bezüglich der objektiven Umgestaltungen im Parzellenbestande durch Untergang bestehender oder Entstehung neuer Parzellen und durch Veränderung der Grenzen; ebenso müssen materielle Irrthümer im Wege der Fortschreibung berichtigt werden. Sonstige Aenderungen gegenüber dem Zustande bei Anlegung des Katasters, insbesondere hinsichtlich der Kultur- und Bodenarten (Verbesserungen und Verschlechterungen) finden regelmäßig keine Berücksichtigung. Nur in einzelnen Staaten (z. B. Württemberg, Baden) werden Kulturveränderungen im Wege der Fortschreibung verfolgt.

Die Beschränkung der Gegenstände der Fortschreibung hat zur nothwendigen Folge, daß der auf die Ertragsfähigkeit bezügliche Inhalt des Katasters im Laufe der Zeit mehr und mehr veraltet und seine Brauchbarkeit für die Gegenwart verliert. Je mehr, je rascher und je ungleichmäßiger die landwirthschaftliche Kultur fortschreitet, desto stärker und weiter entfernen sich die vor Jahren unter ganz anderen Voraussetzungen festgestellten Reinerträge an sich und im Vergleiche mit einander von den Ergebnissen der Wirklichkeit. Und wenn die veralteten Feststellungen für andere Zwecke benutzt werden, z. B. zur Schätzung der landwirthschaftlichen Erträge bei der Einkommensbesteuerung, für die Bewerthung der Güter bei der Vermögensbesteuerung, zur Umlegung von Abgaben, für die Bestimmung politischer Rechte, zur Bemessung des Realkredites u. s. w., so findet dies seine

Erklärung nur in der Gewöhnung oder in Ermangelung eines besseren Anhaltes; auf Zuverlässigkeit für Zwecke der Gegenwart können solche Unterlagen keinen Anspruch machen.

§ 150.

Zum Zwecke der Veranlagung sind die nach der objektiven Ertragsfähigkeit zu bemessenden *Reinerträge* sämmtlicher Parzellen des ganzen Staatsgebietes im Anschlusse an die Vermessung und Kartirung in *verhältnißmäßiger Gleichheit* zahlenmäßig festzustellen.

Da die Reinerträge hiernach nur *Verhältnißzahlen* darstellen sollen, so wird es für unwesentlich gehalten, inwieweit sie sich bei der Veranlagung oder später von der Wirklichkeit entfernen. Für die Zukunft wird dies freilich niemals zutreffen, da die Schwankungen der Bodenrente örtlich höchst verschieden sind. Wenn aber hierauf kein Gewicht gelegt wird, so kommt es für die Veranlagung nicht so sehr auf absolut als auf relativ richtige, also gleichmäßig wirkende Zahlen an.

Gleichmäßige Verhältnißzahlen lassen sich nur gewinnen, wenn die Ertragsermittelung überall nach denselben Grundsätzen und unter denselben Voraussetzungen erfolgt. Insbesondere muß bei allen Grundstücken von einem gleichartigen und deshalb von einem mittleren oder gemeingewöhnlichen Kulturzustande sowie von der ortsüblichen Bewirthschaftungsweise ausgegangen, und die sich hiernach ergebenden Naturalerträge und Bewirthschaftungskosten müssen nach den Preisen des gleichen Zeitraumes in Geld berechnet werden.

Da der Grad der Ertragsfähigkeit und hiermit die Höhe des Reinertrages sich an erster Stelle nach der feststehenden Nutzungsweise und an zweiter Stelle nach der Bodengüte richtet, so werden allgemein *Kulturgattungen* und innerhalb jeder Kulturgattung weiter verschiedene *Bodenarten* (*Bonitätsklassen*) unterschieden. Welche Kulturgattungen und wie viele Bodenarten einer jeden Kulturgattung anzunehmen sind, wird in den Grundsteuergesetzgebungen bestimmt. Als überall anzutreffende Kulturgattungen werden Aecker, Gärten, Waldungen, Wiesen und Weiden unterschieden; weitere Unterscheidungen hängen ab theils von der größeren oder geringeren Ausdehnung der Steuerpflichtigkeit (z. B. Fischteiche und sonstige Wasserstücke, Steinbrüche, Oedländereien), theils von den Besonderheiten der land- und forstwirthschaftlichen Nutzung innerhalb des Staatsgebietes (z. B. Weinberge, Alpen, Hopfengärten, Kastanienwaldungen u. s. w.). Ueber acht Bonitätsklassen pflegen nicht zugelassen zu werden.

Im Anschlusse an die politische Eintheilung des Landes sowie unter Berücksichtigung besonderer natürlicher und wirthschaftlicher Unterscheidungen werden Klassifikations- oder Schätzungsbezirke mit wesentlich gleichartigen Verhältnissen gebildet. Für jeden dieser Bezirke bedarf es der Aufstellung eines Klassifikationstarifes, welcher die einzelnen für den Bezirk angenommenen Bonitätsklassen aller dort vorfindlichen Kulturgattungen und für die maßgebende Flächeneinheit (Hektar, Morgen) einer jeden Klasse den anzunehmenden Reinertrag (Tarifsatz) — bisweilen nach einer gesetzlich vorgeschriebenen, die Ertragstufen und ihre Reinerträge in aufsteigender Folge regelnden Klassifikationskala — nachzuweisen hat.

Die Anwendung des Klassifikationstarifes auf die ihrem Reinertrage nach einzuschätzenden Grundstücke wird vermittelt durch Normal- oder Mustergrundstücke, welche als typische Vertretungen der einzelnen Kultur- und Bodenarten des Bezirkes erscheinen und für jede Bodenklasse einer jeden Kulturgattung des Bezirkes örtlich in so reichlicher Auswahl zu bestimmen sind, daß durch Vergleichung mit ihnen die Einreihung aller steuerpflichtigen Grundstücke oder Grundstücksmassen (Bonitätsabschnitte) in die zutreffende Tarifklasse ohne Schwierigkeit erfolgen kann. Der Reinertrag jeder einzelnen Parzelle wird alsdann durch Berechnung nach dem Flächeninhalte aus dem Tarifsatze gefunden.

Von zahlenmäßigen Reinertragsberechnungen (Ertragstaxen) bei Aufstellung der Klassifikationstarife pflegt Abstand genommen zu werden, seitdem man sich nach früheren Versuchen von der Unzuverlässigkeit solcher Berechnungen überzeugt hat. Hierbei handelt es sich also um summarische Reinertragschätzungen, deren Zuverlässigkeit zunächst von der Tüchtigkeit und Gewissenhaftigkeit der hiermit betrauten Organe abhängt. Es bedarf jedoch einer scharfen Beaufsichtigung durch die übergeordneten Instanzen sowie der Veröffentlichung der Tarifentwürfe und der Austragung der dagegen erhobenen Einwendungen im gesetzlich geordneten Instanzenzuge, um gröberen Verstößen gegen Richtigkeit und Gleichmäßigkeit vorzubeugen. Von der Zuverlässigkeit der endgültigen Tarife und von der richtigen Auswahl der Musterstücke hängt das Gelingen des ganzen Veranlagungswerkes ab.

Die Einreihung in die Tarifklassen durch Vergleichung mit den Musterstücken und die hiernach erfolgende Berechnung der Reinerträge der einzelnen Parzellen bieten geringere Schwierigkeiten. Hierbei

begangene Irrthümer werden in dem gesetzlich geordneten Rechtsmittelverfahren, welches sich jedoch nicht gegen den festgestellten und zur Anwendung gebrachten Klassifikationstarif richten darf, zum Austrage gebracht.

Wie die Veranlagung im Anschlusse an Vermessung und Kartirung in den einzelnen Abschnitten des Verfahrens auszuführen ist, insbesondere, welche Organe hierbei mitzuwirken haben, bedarf der näheren Bestimmung durch Gesetzgebung oder Ausführungsvorschriften. Neben den zur Mitwirkung berufenen Behörden und Einzelbeamten pflegen einander übergeordnete Kommissionen, deren Mitglieder vorzugsweise aus Sachverständigen bestehen, an der Ausführung der Veranlagung betheiligt zu werden. Dem Finanzminister gebührt überall die oberste Leitung.

Die Abstandnahme der Gesetzgebungen von Ertragstaxen als Unterlagen für die Entwerfung der Klassifikationstarife und für die Bemessung des Reinertrages der Musterstücke ist eine Anerkennung der Unmöglichkeit, auf Grund künstlicher Fiktionen (§ 146) zn einwandfreien Ergebnissen zu gelangen. Eine zuverlässige Schätzung des Reinertrages ist nur möglich, wenn der Schätzende von zahlenmäßigen Unterlagen über Rohertrag (Naturalerträge und Preise) und Bewirthschaftungskosten ausgeht: nur auf Grund solcher Unterlagen läßt sich das Schätzungsergebniß wirksam nachprüfen. Eine summarische Schätzung ohne erkennbare Unterlagen entzieht sich jeder Nachprüfung; höchstens lassen sich durch Vergleichung der Schätzungsergebnisse mit einander auffallende Verstöße gegen Gleichmäßigkeit erkennen. Die Abstandnahme von Ertragstaxen ist also ein Verzicht auf die Zuverlässigkeit der Schätzungen.

Die Klassifikationstarife, gegen deren Bildung den einzelnen Pflichtigen ein Rechtsmittel überhaupt nicht verstattet werden kann, müssen nach oberflächlicher Prüfung durch allgemeine Vergleichungen seitens der Aufsichtsinstanzen festgestellt und angewandt werden. Sie bilden die wesentlichste Grundlage der ganzen Veranlagung und die ihnen anhaftenden Fehler müssen sich unvermeidlicher Weise auf die Ertragschätzungen der Musterstücke und in weiterer Folge auf die Feststellungen der Parzellenerträge übertragen. Die hieraus entspringenden Ungleichmäßigkeiten in der Besteuerung wirken um so drückender, als sie nicht wie bei periodisch sich wiederholenden Veranlagungen beseitigt werden können, sondern der Veranlagung für immer anhaften.

b) Die Gebäudesteuer.

a) Die Steuerpflichtigkeit.

§ 151.

Nach der Einrichtung des Ertragsteuersystemes sollen den Gegenstand der Gebäudesteuer (Haus-, Häusersteuer) diejenigen Gebäude bilden, welche dem Eigenthümer oder Nutznießer als selbständige Quellen zur Ertragserzielung dienen. Die Steuerpflichtigkeit muß sich also grundsätzlich auf alle zur selbständigen Ertragserzielung geeigneten Gebäude erstrecken. Ausgenommen sind im Allgemeinen nur die dem öffentlichen Dienste oder Gebrauche gewidmeten und die sonst nach ihrer dauernden Bestimmung nicht zur Ertragserzielung dienenden Gebäude.

Als Quelle und deshalb als Gegenstand der Besteuerung erscheint jede für sich der Ertragserzielung dienende wirthschaftliche Einheit in ihrem ganzen Bestande, das Haus oder die zusammengehörige Mehrheit von Gebäuden (Haupt- und Nebengebäude) mit der Grundfläche nebst dem Zubehör (Hofraum, Hausgarten).

Ob der Ertrag durch Vermiethung oder durch Selbstbenutzung erzielt wird, kann keinen Unterschied machen. Aus der Naturalnutzung entsteht für den Eigenthümer oder Nutznießer ebenso ein quellenmäßiger Ertrag, wie durch Vermiethung; das zur selbständigen Ertragserzielung geeignete Haus kann durch die Selbstbenutzung seine wirthschaftliche Bedeutung als Theil des Erwerbvermögens nicht verlieren.

Haftet die objektive Steuerpflichtigkeit an dem Gebäude als Ertragsquelle, so kann als subjektiv steuerpflichtig stets nur der zum Ertragsbezuge berechtigte Inhaber der Quelle, also der Eigenthümer oder Nutznießer, erscheinen.

Hiermit unterscheidet sich die Gebäudesteuer scharf von den nach dem Aufwande für die Befriedigung des Wohnungsbedürfnisses bemessenen Wohnung- oder Miethsteuern, welche das Gebäude nicht als Quelle, sondern als Mittel zur Befriedigung des Wohnungsbedürfnisses behandeln und als Pflichtigen nicht den Besitzer der Quelle (Eigenthümer oder Nutznießer), sondern den Inhaber einer Wohnung als solchen (Miether oder selbstnutzenden Eigenthümer) nach seinem für Wohnungszwecke gemachten Aufwande belasten, und entweder als Aufwandsteuern dem Bereiche der indirekten Steuern angehören (§ 17 III), oder aber — freilich in höchst unvollkommener Weise — die Einkommensbesteuerung ersetzen oder ergänzen sollen (§ 39).

Solche Wohnung- oder Miethsteuern haben mit den Gebäudesteuern nichts gemein und bestehen als Staatssteuern in voller Reinheit nur noch in Rußland (seit 1893 — § 39) und in einigen kleineren Staaten (Dänemark, Niederlande), sowie in der Form der Thür- und Fenstersteuer in Frankreich (Belgien). Bei dieser eigenthümlichen Französischen Steuerform wird mit einer doppelten Unterscheidung von sechs, nach der Einwohnerzahl aufsteigenden Ortsklassen und von gleichfalls sechs, nach der Gesammtzahl der seitlichen Außenöffnungen der Gebäude (Thore, Thüren, Fenster) abgestuften Hausklassen der Wohnungsinhaber nach der Anzahl dieser Oeffnungen des von ihm bewohnten Hauses oder Haustheiles besteuert.

Einen gemischten Charakter hat die Englische Steuer von Wohnhäusern (inhabited housestaxe), welche nach dem Miethwerthe veranlagt, bei getheilt vermietheten Häusern vom Eigenthümer, sonst vom Wohnungsinhaber zu entrichten ist.

§ 152.

Bei folgerichtiger Durchführung des Ertragsteuersystemes müßten die zu den Quellen der Landwirthschaft und des Gewerbebetriebes gehörigen und deshalb hier von der Grund- oder der Gewerbesteuer mit betroffenen Gebäude, um eine doppelte Belastung mit verschiedenen Ertragsteuern zu vermeiden, von der Gebäudesteuer befreit bleiben, so daß sich die Gebäudesteuer thatsächlich in der Hauptsache auf Wohngebäude beschränken würde.

Die Gesetzgebungen pflegen aber in dieser Abgrenzung der Ertragsteuern nicht folgerichtig zu verfahren.

Nur die Oesterreichische Hausklassensteuer beschränkt sich auf die Wohngebäude. Sonst werden durchweg die gewerblichen Gebäude, selbst wenn sie durch die Gewerbesteuer mitbelastet sind, dennoch auch zur Gebäudesteuer herangezogen und die hierdurch bewirkte doppelte Ertragsbesteuerung wird höchstens durch Anwendung eines geringeren Steuerfußes gemildert; so bei der Preußischen (jetzt den Gemeinden überwiesenen) Gebäudesteuer durch Bemessung des Steuerfußes für gewerbliche Gebäude auf die Hälfte des Steuerfußes für Wohnhäuser. Eine solche doppelte Belastung würde nur bei Mitberücksichtigung des Interesses als Maßstab der Besteuerung berechtigt sein. Derjenige Gewerbetreibende, welcher ihm gehörige Gebäude für seinen Betrieb verwendet, hat als Grund- und Hausbesitzer ein erhöhtes Interesse an den Staatseinrichtungen und könnte aus diesem Grunde zugleich mit der Gebäudesteuer belegt

werden. Will man aber nach der herrschenden Meinung das Interesse als Grund und Maßstab der Besteuerung überhaupt nicht gelten lassen, so entfällt hiermit auch die Berechtigung zu einer doppelten Belastung.

Die von einzelnen Gesetzgebungen vorgeschriebene Befreiung der landwirthschaftlichen Oekonomiegebäude würde nur dann folgerichtig sein, wenn diese Gebäude von der Grundsteuer mit betroffen wären.

Die größten Schwierigkeiten für eine richtige Abgrenzung der Gebäudesteuer von der Gewerbesteuer entstehen aus der gleichzeitigen Benutzung einzelner Gebäudetheile zu Wohnungs- und zu gewerblichen Zwecken des Besitzers, sowie aus der Bestimmung einzelner Theile für diese, anderer für jene Zwecke. Die Gesetzgebungen pflegen sich auf Unterscheidungen dieser Art überhaupt nicht einzulassen, sondern ein überhaupt bewohntes Gebäude ohne jegliche Rücksicht auf die Benutzung einzelner Theile zu gewerblichen Zwecken der Gebäudesteuer zu unterwerfen. Nur selten (Preußen) werden die Gebäude nach dem Hauptzwecke unterschieden und die ausschließlich oder vorzugsweise zum Bewohnen bestimmten Gebäude nach einem höheren, dagegen die ausschließlich oder vorzugsweise zum Gewerbebetriebe dienenden Gebäude nach einem geringeren Steuerfuße belastet.

Bei den landwirthschaftlichen Wohngebäuden bereitet die Abgrenzung gegenüber der Grundsteuer wenigstens dort keine Schwierigkeiten, wo sie von der Grundsteuer überhaupt nicht betroffen werden.

β) Die Steuerbemessung.

§ 153.

Als die natürlichste Grundlage für die Bemessung der Gebäudesteuer erscheint auf den ersten Blick die sich im Miethzinse ausdrückende Hausrente.

Durch Angebot und Nachfrage regeln sich die Miethpreise und die so gewonnenen Erfahrungen ermöglichen die Feststellung durchschnittlicher örtlicher Miethwerthe für alle Arten von Gebäuden. Eine solche gleichmäßige Grundlage der Gebäudebesteuerung ist aber nur dort gegeben, wo Vermiethungen in so großer Anzahl erfolgen, daß sich hieraus durchschnittliche Miethwerthe ableiten und für alle Arten von Gebäuden zutreffende Vergleiche ziehen lassen. Dies trifft aber regelmäßig nur für größere Städte zu. Auf dem platten Lande finden dagegen Vermiethungen höchstens vereinzelt und gelegentlich, unter besonderen, eine Vergleichung ausschließenden Umständen statt, während

bei Verpachtungen eine Trennung zwischen Miethe- und Pacht nicht üblich ist. Für kleine Städte und für größere ländliche Ortschaften läßt sich überhaupt keine Regel aufstellen. Hier hängt es von der Lage, von der Verkehrsentwickelung und von vielfachen Zufälligkeiten ab, ob Vermiethungen in hinreichender Anzahl vorkommen oder nicht.

Eine einheitliche Grundlage kann also die im Miethzinse sich ausdrückende Hausrente nicht bilden. Wenn demnach eine andere einheitliche Grundlage nicht gefunden werden kann, so bleibt nur die Bestimmung einer zwiefachen Grundlage übrig, nämlich des Miethwerthes für diejenigen Städte und Ortschaften, in welchen Vermiethungen in hinreichender Anzahl stattfinden, sowie eines anderen, dem Miethwerthe möglichst angepaßten Maßstabes im Uebrigen. Es leuchtet ein, daß mit einer solchen künstlichen und mehr oder weniger willkürlichen Ersetzung des Miethwerthes eine wirkliche Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht erzielt werden kann.

Mit Rücksicht hierauf hat eine Gruppe von Staaten (Württemberg, Baden, Hessen) auf die Verwendung des Miethwerthes ganz verzichtet und den Kaufwerth der Gebäude als einheitliche Grundlage gewählt. Aber auch hiermit wird der Gegensatz zwischen Stadt und Land nicht vermieden, da die zu landwirthschaftlichen Besitzungen gehörigen Gebäude nicht selbständig für sich, sondern nur als Theile der ganzen Besitzung einen Kaufwerth haben. Hiervon abgesehen erscheint ganz allgemein die Besteuerung auf der Grundlage des Kaufwerthes nicht mehr als Ertrags-, sondern als Vermögensbesteuerung.

Die übrigen Staaten gehen in der Wahl der neben dem Miethwerthe zugelassenen Grundlage stark aus einander.

So wird in Oesterreich, je nachdem in einer Ortschaft wenigstens die Hälfte der Gebäude vermiethet ist oder nicht, zwischen einer nach dem reinen Miethwerthe bemessenen Hauszinssteuer und einer nach der Zahl der Wohnräume in einem Hause klassenmäßig abgestuften Hausklassensteuer unterschieden.

Noch schärfer ist der Gegensatz in Bayern, wo neben der nach dem Miethwerthe bemessenen Steuer in Ortschaften mit einer für die Feststellung von Miethwerthen ausreichenden Zahl von Vermiethungen (Miethhaussteuer), soweit es an dieser Voraussetzung fehlt, eine besondere, nach der Bodenfläche der Gebäude und Hofräume bemessene Steuerform (Arealsteuer) besteht. Eine gewisse Uebereinstimmung zwischen beiden Steuerformen ist dadurch hergestellt, daß bei der

Arealsteuer als Ertrag für das Ar 5 ℳ. und, da das geringste Maß der steuerpflichtigen Bodenfläche 3 Ar beträgt, mindestens 15 ℳ. angerechnet wird, während als geringster Ertrag bei der eigentlichen Häusersteuer gleichfalls 15 ℳ. gelten.

Die Preußische Gebäudesteuer zeigt eine äußere Einheitlichkeit, indem sie, unter Anwendung eines Tarifes mit Steuerstufen, überall gleichmäßig nach dem jährlichen Nutzungswerthe, und zwar für Wohnhäuser zu 4 %, für gewerbliche Gebäude zu 2 % dieses Werthes, bemessen ist. Der innere Gegensatz zwischen Städten und ländlichen Ortschaften tritt aber in der verschiedenen Bestimmung des Nutzungswerthes hervor. In den Städten sowie in ländlichen Ortschaften mit regelmäßiger Nutzung einer überwiegenden Anzahl von Wohnhäusern durch Vermiethung besteht der Nutzungswerth in dem nach den durchschnittlichen örtlichen Miethpreisen einer zehnjährigen Vergangenheit bemessenen mittleren jährlichen Miethwerthe. In den übrigen ländlichen Ortschaften sind für die Feststellung des jährlichen Nutzungswerthes wirkliche Miethpreise als Anhalt zu benutzen, sonst aber neben der Größe, Bauart und Beschaffenheit der Gebäude und ihres Zubehöres (Hofräume und Hausgärten) auch die Gesammtverhältnisse der zu ihnen gehörigen ländlichen Besitzungen und nutzbaren Grundstücke zu berücksichtigen; das Nähere ist im Anschlusse an die Tarifstufen durch Unterscheidung von drei nach der Ertragsfähigkeit der ländlichen Grundstücke und Besitzungen gebildeten Gruppen von Wohngebäuden, sowie durch zahlreiche kasuistische Bestimmungen geregelt.

Alle diese Versuche der verschiedenen Gesetzgebungen beweisen die Fruchtlosigkeit der Bemühungen, für Stadt und Land eine gleichmäßig wirkende Grundlage der Besteuerung zu finden. Die Gebäudesteuer ist eben durchweg eine nur für städtische Verhältnisse geeignete, für ländliche Verhältnisse aber nicht anwendbare Steuerform.

c) Die Gewerbesteuer.

α) Die allgemeine Gewerbesteuer.

aa. Die Steuerpflichtigkeit.

§ 154.

Mit der Bestimmung der Gegenstände der Besteuerung beginnt die lange Reihe der außerordentlichen Zweifel und Schwierigkeiten auf dem Gebiete der Gewerbebesteuerung.

„Gewerbe" ist ein schwankender Begriff; er bedarf besonderer Abgrenzung, je nachdem es sich in der Gesetzgebung um die Verfolgung polizeilicher, handelsrechtlicher, steuerlicher u. s. w. Zwecke handelt.

Für die Abgrenzung des steuerlichen Gewerbebegriffes besteht nur insoweit eine allgemeine Uebereinstimmung, als die Aussonderung der landwirthschaftlichen Betriebe im weitesten Sinne wegen ihrer Belastung mit der Grundsteuer als Gebot der Nothwendigkeit gilt. Aber schon hier entstehen starke Zweifel über die Grenzen zwischen Landwirthschaft und Gewerbebetrieb, besonders bei Verbindung landwirthschaftlicher mit gewerblicher Thätigkeit.

In dieser Hinsicht kommen zunächst diejenigen Betriebe in Frage, welche, wie z. B. Gärtnerei, Obstbau, Baumzucht, Fischfang und Fischzucht, Vieh- und Geflügelzucht u. s. w., auf der Grenze zwischen landwirthschaftlicher und gewerblicher Thätigkeit stehen, und je nach dem Umfange und der Art ihrer Ausübung bald dieser, bald jener angehören können. Weiter kann aber auch die Thätigkeit eines Landwirthes mit dem Betriebe von Brennereien, Brauereien, Zucker-, Stärke- u. s. w. Fabriken, Torfstichen, Brüchen und Gruben zur Ausbeutung der Substanz, u. s. w., in ausgeprägter Weise auf das gewerbliche Gebiet übergreifen.

Als leitenden Grundsatz wird man an die Spitze stellen dürfen, daß die gesammte, sich in der Hauptsache als Ausfluß der Bodennutzung in den herkömmlichen und üblichen Formen der verschiedenen landwirthschaftlichen Zweige darstellende Thätigkeit eines Landwirthes als Landwirthschaft zu behandeln ist und dies bleibt, wenn auch eine gelegentliche oder nebensächliche Berührung des gewerblichen Gebietes eintritt (landwirthschaftliche Nebenbetriebe nicht gewerblicher Art). Umgekehrter Weise kann aber eine sich in ausgeprägt gewerblichen Formen vollziehende Thätigkeit ihren gewerblichen Charakter nicht dadurch verlieren, daß sie zufällig von einem Landwirthe ausgeübt wird. Nach solchen oder ähnlichen Grundsätzen pflegt auch in den meisten Gesetzgebungen die Grenze zwischen Landwirthschaft und Gewerbebetrieb gezogen zu werden.

Sehr ungleichmäßig verfahren die Gesetzgebungen in der Abgrenzung des Gewerbebegriffes von dem Bereiche der reinen Arbeitsthätigkeit, besonders der freien Berufe. Dies steht mit dem Aufbau und der Zusammensetzung des ganzen Systemes der direkten Steuern in engem Zusammenhange.

Wo, wie in Oesterreich, nicht eine allgemeine Gewerbe-, sondern eine allgemeine Erwerbsteuer besteht, bedarf es überhaupt keiner Abgrenzung des Gewerbebegriffes, sondern nur der Ausscheidung derjenigen Erwerbthätigkeiten, welche aus besonderen Gründen frei bleiben sollen. Sonst geht am weitesten die Französische Patentsteuer, welche auch die freien Berufe mit Ausnahme der Beamten und Lehrer erfaßt. Gemäß seiner Entwickelung aus dieser Steuerform zählt auch das Elsaß-Lothringensche Gewerbesteuergesetz vom 8. Juni 1896 die Aerzte, Gerichtsvollzieher, Notare und Rechtsanwälte zu den Gewerbetreibenden.

Im Uebrigen pflegen in Deutschland, von vereinzelten Ausnahmen abgesehen, die freien Berufe nicht zu den Gewerbebetrieben gezählt zu werden. Die Austragung der hier verbleibenden Zweifel, z. B. inwieweit die Heilanstalten der Aerzte, die Pensionate der Lehrer und Erzieher u. s. w. als Gewerbebetriebe zu behandeln sind, pflegt der Praxis überlassen zu bleiben.

§ 155.

Die weitere Frage, ob die Steuerpflichtigkeit grundsätzlich auf alle Gewerbe zu erstrecken oder auf bestimmte Gruppen oder Arten von Gewerben zu beschränken ist, würde nach der Absicht des Ertragsteuersystemes zu Gunsten der allgemeinen Steuerpflichtigkeit beantwortet werden müssen. Demgemäß pflegen auch nur aus besonderen Gründen einzelne Ausnahmen zugelassen zu werden. Daß der Staat sich für seine eigenen Gewerbebetriebe nicht selbst besteuern kann, ist eine nothwendige Folgerung aus dem Steuerbegriffe.

Ohne Zweifel ist es aber ein ungesunder und mit den Anforderungen gerechter Besteuerung schwer vereinbarer Zustand, auch die große Masse der Kleinbetriebe des Handwerkes, des Handels, der persönlichen Dienstleistungen u. s. w., deren Inhaber kaum den zum nothdürftigen Lebensunterhalte erforderlichen Bedarf aus ihrem Betriebe erzielen, der Ertragsbesteuerung mittelst der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Hier läßt sich die Besteuerung nicht, wie bei der Grund- und Gebäudesteuer, mit der Anwendung von Erwerbvermögen zur Ertragserzielung rechtfertigen, da jene Kleinbetriebe meistens mit ganz geringfügigem Kapitale geführt werden und der Ertrag in ganz überwiegendem Maße durch Arbeit erzielt wird. Wenn die nach üblicher Anschauung nicht zum Gewerbe gehörigen freien Berufe mit der Ertragsbesteuerung verschont werden, obwohl es zu ihrer Ausübung nicht selten eines

größeren Erwerbvermögens bedarf, so läßt sich die Besteuerung jener Kleinbetriebe nicht mit der Erwägung rechtfertigen, daß sie denjenigen Erwerbzweigen angehören, welche man nach hergebrachter Anschauung als Gewerbebetrieb zu bezeichnen pflegt. Nicht die äußere Bezeichnung, sondern sachliche Gründe sollen den Ausschlag geben. Gegenüber den gewerblichen Kleinbetrieben müssen die gleichen Rücksichten obwalten, welche bei der Einkommensbesteuerung zur Freilassung des nothdürftigen Lebensbedarfes (Existenzminimum — § 81) führen. Für die Steuerbefreiung der großen Masse von leistungsunfähigen Inhabern der Kleinbetriebe sprechen auch Rücksichten der Zweckmäßigkeit, indem hier durch die Veranlagung und Verwaltung ein Maß von Arbeit und Kosten verursacht wird, welches zu dem erzielten Steueraufkommen im größten Mißverhältnisse steht.

Ansätze zu einer Berücksichtigung des Existenzminimum bei der Gewerbesteuer finden sich nur vereinzelt; so z. B. in Württemberg und Baden mit der Freilassung eines Gewerbevermögens bis zu 700 ℳ. Erheblich weiter ist Preußen gegangen, indem es alle Betriebe mit Gewerbevermögen unter 3000 ℳ. und Ertrag unter 1500 ℳ. von der allgemeinen Gewerbebesteuerung ausgeschlossen hat. Zwar wird hiermit eine gerechte und billige Abgrenzung der Steuerpflichtigkeit noch nicht erzielt, weil bei der Entstehung der Steuerpflichtigkeit mit einem Gewerbevermögen von 3000 ℳ. noch eine Menge nicht leistungsfähiger Kleinbetriebe der Besteuerung unterworfen und besonders eine unbillige Verschiedenheit zwischen den in eigenen nnd den in gemietheten Räumen ausgeübten Betrieben hervorgerufen wird. Indessen bedeutet das Vorgehen Preußens doch einen wesentlichen, der sozialen Richtung der heutigen Gesetzgebung auch auf dem Gebiete der Gewerbebesteuerung Rechnung tragenden Fortschritt.

§ 156.

Den unmittelbaren Gegenstand der Besteuerung pflegt im Allgemeinen jeder einzelne, objektiv selbständige Gewerbebetrieb als Einheit zu bilden, so daß verschiedene, zwar in einer Hand vereinigte, aber äußerlich für sich bestehende Betriebe einzeln besteuert werden. Nur die Preußische Gewerbesteuer ist hiervon grundsätzlich abgewichen, indem alle Betriebe desselben Inhabers im ganzen Staatsgebiete sowie die getrennten Betriebe zweier Eheleute als Gesammtheit den Gegenstand der Besteuerung bilden.

Steuertechnische Rücksichten mögen den ersteren Weg bequemer erscheinen lassen; innere Gründe sprechen aber für den letzteren, da

doch die Leistungsfähigkeit eines Gewerbetreibenden sich nicht nach den einzelnen von ihm unterhaltenen Betrieben und noch weniger nach den räumlich getrennten Theilstätten desselben Betriebes, sondern nur nach der Gesammtheit seiner gewerblichen Unternehmungen bemißt.

Die subjektive Steuerpflicht richtet sich lediglich nach der Inhaberschaft; der Inhaber eines steuerpflichtigen Betriebes oder, wenn mehrere solcher Betriebe in einer Hand vereinigt sind, dieser Mehrheit von Betrieben, ist ohne Rücksicht auf die Eigenschaft oder die Art der Rechtspersönlichkeit (einzelne natürliche oder juristische Person, Verein u. s. w.) der Steuerpflichtige. Bei pachtweisem Betriebe erscheint nur der Pächter als Inhaber und Steuerpflichtiger.

Die Einstellung eines veranlagten Betriebes während der Veranlagungsperiode muß den Untergang, die Eröffnung eines neuen steuerpflichtigen Betriebes während dieser Periode die Entstehung der Steuerpflicht zur Folge haben; das Verfahren wegen der hierdurch entstehenden Ab- und Zugänge hängt von den Einrichtungen der einzelnen Gesetzgebungen ab. Beim bloßen Wechsel des Inhabers bedarf es nur einer Uebertragung der Steuerpflicht auf den neuen Inhaber (Umschreibung).

Die Verfolgung der Veränderungen in der objektiven und subjektiven Steuerpflicht wird durch gesetzliche Verpflichtung zur Anzeige unter Androhung von Strafen oder Rechtsnachtheilen sichergestellt.

bb. Die Steuerbemessung.

§ 157.

Im Gewerbe vereinigen sich regelmäßig Kapital und Arbeit zur Ertragserzielung. Aber die Bedeutung beider ist höchst verschieden. Es giebt Betriebe mit fast verschwindender und solche mit außerordentlich starker Betheiligung von Kapital oder Gewerbevermögen (gemeiniglich in Süddeutschland nur als „Betriebskapital", in Preußen als „Anlage- und Betriebskapital" bezeichnet), und zwischen beiden Gegensätzen bestehen die mannigfaltigsten Abstufungen. Welcher Theil des Ertrages auf die Kapital- und welcher auf die Arbeitsbetheiligung entfällt, läßt sich weder allgemein, noch für besondere Gruppen von Gewerben nach festen Regeln oder bestimmten Verhältnißzahlen bemessen. Endlich fehlt es an äußerlich erkennbaren Merkmalen, aus denen mit Zuverlässigkeit auf Ertrag oder Ertragsfähigkeit geschlossen werden könnte. Während sich bei der Grund- und Gebäudesteuer die Gegenstände der Besteuerung mit ihren eigenthümlichen Merkmalen offen

darbieten, entziehen sich gerade diejenigen Eigenschaften, von denen die Höhe des gewerblichen Ertrages vorzugsweise abhängt, der äußeren Wahrnehmung, und die äußerlich erkennbaren Merkmale, wie Betriebsumfang, Zahl der Gewerbegehülfen und Arbeiter, Art und Zahl der Maschinen, Miethwerth der Gewerberäume u. s. w., gestatten selten einen sicheren Rückschluß auf die Ertragsfähigkeit oder auf die Höhe des wirklichen Ertrages.

Hieraus ergeben sich die Schwierigkeiten für die Bestimmung einer richtigen und praktisch brauchbaren Grundlage der Besteuerung. Die Gesetzgebungen haben die verschiedensten Wege eingeschlagen; im Wesentlichen lassen sich drei Richtungen unterscheiden.

A. Die früher allgemeine und auch jetzt noch stark vorherrschende Methode besteht in der Besteuerung nach äußeren Betriebsmerkmalen, wobei Ertrag oder Ertragsfähigkeit stets nur in sehr untergeordnetem Maße berücksichtigt werden kann. Die folgenden Formen mögen als Beispiele dieser Methode gelten:

1. Auf der niedrigsten Stufe der Entwickelung stehen die Patentsteuern nach Französischem Vorbilde. Schon die Bezeichnung „Patentsteuer" erinnert an ihren Ursprung aus den alten Konzessionsabgaben in den Zeiten der gewerblichen Unfreiheit. Die geltende, auf dem Gesetze vom 15. Juli 1880 beruhende Französische Patentsteuer zerfällt unter Scheidung von vier Hauptgruppen der Gewerbe in einen festen (droit fixe), für jede Hauptgruppe in verschiedener Weise nach Betriebs- und Ortsklassen oder nach äußeren Merkmalen, wie Arbeiter, Maschinen, Aktienkapital, bemessenen und einen nach dem Miethwerthe der Gewerberäume abgestuften beweglichen Theil (droit proportionnel).

   Bei dem Mangel einer einheitlichen Grundlage, der Häufung und Künstlichkeit der Unterscheidungen, der Unzulänglichkeit des Miethwerthes als Merkmal für Ertrag oder Ertragsfähigkeit, kann die Patentsteuer die Ertragsfähigkeit nur in nothdürftigster Weise berücksichtigen und muß zu einer ebenso willkürlichen wie ungleichmäßigen Belastung führen. In der That haben auch die neueren Erhebungen eine starke Ueberlastung gerade der kleinen und kleinsten Betriebe ergeben. Die Beibehaltung der gänzlich veralteten Steuerform in Frankreich erklärt sich nur aus den politischen Schwierigkeiten, welche der Umgestaltung des ganzen Französischen Systemes der direkten Steuern entgegenstehen.

Wie ungleichmäßig die nach dem älteren Französischen Vorbilde in Elsaß-Lothringen bis zur Neuregelung durch Gesetz vom 8. Juni 1896 bestehende Patentsteuer wirkte, haben die hier erfolgten vorbereitenden Erhebungen ergeben, wonach die geringsten Betriebe (mit einer Ertragsfähigkeit bis 500 ℳ.) mit 3,26 %, die höchsten dagegen mit nur 0,75 % des angenommenen Ertrages, die zwischenliegenden Betriebe aber mit den verschiedensten, bald fallenden, bald steigenden Prozentsätzen besteuert waren. Die neue Gewerbesteuer in Elsaß-Lothringen beruht zwar auch auf der Ermittelung der Ertragsfähigkeit nach Betriebsmerkmalen, ist aber durch Einführung von zweiundzwanzig hiernach gebildeten Ertragstufen außerordentlich vereinfacht; der Steuersatz steigt, nach dem Mittel des stufenmäßigen Ertrages berechnet, von 0,38 % in der untersten Stufe (Ertragsfähigkeit unter 500 ℳ.) mit beschränkter Progression bis auf 1,90 % in den Stufen von 20000 ℳ. und darüber.

2. In ähnlicher Weise, wie die Französische Patentsteuer, unterscheidet die Bayerische Gewerbesteuer, auch noch in der gegenwärtigen Verfassung nach dem Gesetze vom 9. Juni 1899, zwischen einem festen Steuersatze — „Normalanlage" — und einem beweglichen Zuschlage — „Betriebsanlage" —. Die Normalanlage beruht auf der Unterscheidung aller, in einem Tarife unter hundertvierundvierzig Nummern aufgeführten Gewerbearten nach geringem, mittlerem, großem und außergewöhnlichem Umfange, und ist für jede Gewerbeart je nach dieser Verschiedenheit des Umfanges verschieden bemessen. Die Betriebsanlage soll die über den geringsten Umfang hinausgehenden Betriebe des Tarifes mit einem ihrer Ertragsfähigkeit entsprechenden prozentualen Satze — unter Steigerung (Progression) bis 3 ½ vom Hundert des Ertrages — treffen. Die Ertragsfähigkeit wird nach dem letzten Jahre oder den beiden letzten Jahren, und zwar der Regel nach auf Grund äußerer Merkmale (Zahl der Gehülfen und Arbeiter, Menge des Verbrauches oder der Erzeugnisse, Zahl und Art der Vor- und Einrichtungen, Maschinen u. s. w.) bemessen. Ausnahmsweise — für einzelne bestimmte Gewerbearten und bei Unzulänglichkeit der äußeren Merkmale — erfolgt die Steuerbemessung nach dem wirklichen Jahresertrage auf Grund von Inventuren und Bilanzen, sonst mittelst Berechnung

durch Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben; hierbei sind die Zinsen gewerblicher Schulden abzugsfähig.

Jedenfalls bildet die Bayerische Gewerbesteuer gegenüber der Französischen Patentsteuer einen erheblichen Fortschritt. Aber die Unterscheidung von Normal- und Betriebsanlage sowie die Anwendung äußerer Betriebsmerkmale sind kaum anders als aus der Neigung zum Hergebrachten zu erklären. Ein Bedürfniß für eine solche Unterscheidung besteht nicht. Denn wenn sich überhaupt auf einem von den hier eingeschlagenen Wegen die Ertragsfähigkeit feststellen läßt, so ist doch die Verfolgung dieses einen Weges behufs Gewinnung einer einheitlichen Grundlage der Besteuerung vorzuziehen; wenn aber beide Wege hierfür ungeeignet sind, so wird auf dem neben einander verfolgten Doppelwege kein besseres Ergebniß erzielt. Die Besteuerung auf Grund eines Tarifes, der unter hundertvierundvierzig Nummern über tausend Gewerbearten und bei jeder Gewerbeart wiederum nach dem Umfange vier Klassen unterscheidet und neben dem hiernach bemessenen festen Steuersatze noch einen Zuschlag nach der aus äußeren Betriebsmerkmalen entnommenen Ertragsfähigkeit eintreten läßt, kann nicht zu richtigen und gleichmäßigen Ergebnissen führen.

Der wesentlichste Fortschritt in der Bayerischen Gewerbebesteuerung liegt in der, wenn auch nur aushülfsweise erfolgten Zulassung der Besteuerung nach dem wirklichen Ertrage; hiermit ist der Ausgangspunkt für die weitere Entwickelung gegeben.

3. Auch bei der seit 1899 als Staatssteuer aufgehobenen Hessischen Gewerbesteuer (Gesetz vom 8. Juli 1884) wird das der Besteuerung zum Grunde zu legende Steuerkapital nach einem „fixen" und einem Zuschlagskapitale berechnet. Die Berechnung geschieht auf Grund eines, sieben Gewerbe- und drei Ortsklassen unterscheidenden Tarifes, in welchen für jedes Gewerbe das Fixum vorgeschrieben und zugleich die Grundlage für die Bemessung des Zuschlages nach äußeren Betriebsmerkmalen — meistens Miethwerth der Gewerberäume und Zahl der Gewerbegehülfen — bestimmt ist.
4. Im Württembergischen Gesetze vom 28. April 1873 wird zwar anscheinend der Ertrag zum Grunde gelegt; in Wirklichkeit erfolgt aber die Besteuerung im Wesentlichen auf Grund äußerer Betriebsmerkmale. Unterschieden wird der Ertrag aus dem Gewerbevermögen und aus der Arbeit. Der Reinertrag aus dem

Gewerbevermögen wird, ohne Berücksichtigung der Schulden und unter Freilassung von Betrieben mit Vermögen unter 700 ℳ., nach den örtlichen und Betriebsverhältnissen sowie nach der Umschlagsgeschwindigkeit mit Unterscheidung von sechsundsechszig Klassen (mit Erträgen von 700 bis 200000 ℳ.) durch Schätzung festgestellt. Der Arbeitsertrag wird nach Maßgabe der Betriebsweise, Zahl der Gehülfen und Arbeiter und Höhe des Gewerbevermögens unter Anwendung eines Tarifes durch Schätzung gefunden. Der Arbeitsertrag kommt erst bei einem Betrage von 3400 ℳ. voll, darunter mit Bruchtheilen zum Ansatz, welche bis zu 850 ℳ. $^1/_{10}$, von 850 bis 1700 ℳ. $^2/_{10}$, von 1700 bis 2550 ℳ. $^4/_{10}$, von 2550 bis 3400 ℳ. $^8/_{10}$ betragen. Der Tarif unterscheidet zwischen den bei einem Gewerbevermögen unter 700 ℳ. ohne oder mit nur einem Gehülfen betriebenen und den hierüber hinausgehenden Gewerben. Bei den ersteren wird der Arbeitsertrag, zugleich mit Rücksicht auf Betriebsdauer (halb- oder ganzjähriger Betrieb) und auf die Verwendung keines oder eines Gehülfen, nach vier Ortsklassen in wechselnder Höhe bemessen. Bei den übrigen Gewerben steigt der tarifmäßige Arbeitsertrag je nach der Zahl der Gehülfen und der Höhe des Vermögens, wobei wiederum Verschiedenheiten zwischen industriellen und Handelsgewerben vorkommen.

Diese Häufung von Unterscheidungen macht die Württembergische Gewerbesteuer zur künstlichsten aller auf diesem Gebiete überhaupt bestehenden Formen. Schon seit Jahren sind umfassende, sich auch auf die Gewerbesteuer erstreckende Umgestaltungen des Steuersystemes im Gange.

B. Einen völlig abweichenden Weg verfolgt Baden, welches seit Einführung der allgemeinen Einkommensteuer alle Ertragsteuern auf die Erfassung der sich im Erwerbvermögen darstellenden höheren Steuerkraft eingerichtet und folgerichtiger Weise zur Grundlage der Gewerbebesteuerung (Gesetze vom 20. Juni 1884 und 26. April 1886) das Gewerbevermögen gemacht hat. Das für die Besteuerung maßgebende Steuerkapital besteht im mittleren Werthe der nach mittlerem Jahresstande angenommenen Theile des Gewerbevermögens („Betriebskapitalien"), d. h. der sämmtlichen dem einzelnen Betriebe gewidmeten Gegenstände mit Ausnahme jener, welche der Grund- und Gebäudesteuer unterliegen oder außerhalb des Landes sich befinden und dort besteuert sind, unter Berücksichtigung der aus dem laufenden Geschäftsbetriebe herrührenden

Schulden, soweit ihnen Baarvorräthe und Forderungen gegenüberstehen. Betriebe mit Gewerbevermögen unter 700 ℳ. bleiben steuerfrei.

Die Badische Gewerbesteuer erscheint hiernach, wie alle übrigen dortigen Ertragsteuern, als eine den Ertrag überhaupt nicht berücksichtigende Vermögensteuer.

C. Die Umgestaltung der Gewerbesteuer zu einer nach dem wirklichen Ertrage bemessenen Steuer hat zuerst und bisher allein Preußen mit seinem Gewerbesteuergesetze vom 24. Juni 1891 versucht. Freilich hat die neue Gewerbesteuer als Staatssteuer nur zwei Jahre lang bestanden, indem sie seit 1. April 1895 in eine staatlich veranlagte Kommunalsteuer umgewandelt worden ist.

Die Besteuerung erfolgt bei jährlicher Veranlagung in vier Steuerklassen, welche durchweg mit der doppelten Unterscheidung nach dem Werthe des Gewerbevermögens („Anlage- und Betriebskapital") und nach der Höhe des Ertrages des Betriebes oder der mehreren Betriebe desselben Inhabers gebildet sind. Die Klasse I umfaßt die Betriebe mit einem Jahresertrage von wenigstens 50000 ℳ. oder einem Gewerbevermögen von wenigstens 1000000 ℳ. Die Klassen II—IV enthalten die weiteren Abstufungen bis auf die der Klasse IV angehörigen Betriebe mit einem Jahresertrage von wenigstens 1500 bis ausschließlich 4000 ℳ. oder einem Gewerbevermögen von 3000 bis ausschließlich 30000 ℳ. Betriebe mit einem geringeren Ertrage und Gewerbevermögen sind steuerfrei. Die Höhe des Ertrages und der Werth des Gewerbevermögens sind nach den Ergebnissen des letzten Jahres oder bei den noch nicht so lange bestehenden Betrieben nach den zur Zeit der Veranlagung gegebenen Anhalten zu bemessen. Schuldenzinsen sind, mit Ausnahme der Zinsen der sich aus der laufenden Geschäftsführung ergebenden und auf dem regelmäßigen Geschäftskredite beruhenden Schulden, nicht abzugsfähig.

Ein lediglich wegen der Höhe des Gewerbevermögens einer der Klassen I—III angehöriger Betrieb ist auf Antrag des Inhabers in der dem Ertrage entsprechenden Klasse zu besteuern, sofern der Ertrag nachweislich zwei Jahre lang bestimmte Mindestbeträge nicht erreicht hat.

Die Besteuerung in Klasse I erfolgt regelmäßig mit Eins vom Hundert des Ertrages, jedoch unter Anwendung von Ertragstufen, welche um je 4800 ℳ., und von Steuersätzen, welche um je 48 ℳ. steigen, so daß der Steuersatz einer jeden Ertragstufe Eins vom Hundert des arithmetischen Mittels der Stufe ausmacht. Für die der Klasse I lediglich wegen der Höhe des Gewerbevermögens angehörenden Betriebe sind geringere,

die Besteuerung mit 1 % nach dem Mindestbetrage der Ertragstufe gestattende, jedoch mit dem niedrigsten Satze von 300 ℳ. endende Steuersätze zugelassen.

Abweichend ist die Besteuerung in den Klassen II—IV geregelt. Hier bilden die Angehörigen einer jeden Klasse eines jeden Veranlagungsbezirkes (für Klasse II die Regierungsbezirke, für Klasse III und IV die Kreise, die Stadt Berlin überall für sich) je für sich eine Steuergesellschaft, welche in ihrer Gesammtheit die aus der Vervielfachung der Zahl der Angehörigen der Gesellschaft mit dem gesetzlich bestimmten Mittelsatze der betreffenden Klasse (unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge am Steuersoll des Vorjahres infolge der Rechtsmittelentscheidungen) sich ergebende Steuersumme als Jahreskontingent aufzubringen hat. Diese Summe wird von dem aus gewählten Mitgliedern der Gesellschaft bestehenden Steuerausschusse „nach ihrer Kenntniß oder Schätzung des Ertragsverhältnisses" auf die einzelnen Mitglieder der Gesellschaft, unter Anwendung der für die betreffende Klasse gesetzlich vorgeschriebenen Steuersätze, vertheilt. Die Steuersätze einer jeden Klasse bewegen sich in entsprechenden Steigerungen (4, 8, 12 u. s. w. bis 36 ℳ. in Klasse IV) aufwärts, so daß der höchste Steuersatz der Klasse 1 % des Ertrages der oberen Klassengrenze nicht ganz erreicht. Hierdurch soll die Möglichkeit gegeben werden, mit Ausnahme der lediglich wegen der Höhe des Gewerbevermögens der Gesellschaft angehörigen Betriebe für jedes Mitglied einen nicht über 1 % seines Ertrages hinausgehenden Steuersatz zu veranlagen. Ermäßigung bis auf diesen Satz kann im Rechtsmittelwege beansprucht werden. Wenn wegen des Verbotes einer über 1 % des Ertrages hinausgehenden Besteuerung eine Gesellschaft ihre Steuersumme nicht aufbringen kann, so hat der Finanzminister eine entsprechende Herabsetzung zu verfügen.

An diesen Einrichtungen der Preußischen Gewerbesteuer fällt zunächst auf, daß anstatt des alleinigen Maßstabes des Ertrages der doppelte Maßstab des Gewerbevermögens und des Ertrages zur Abgrenzung der Steuerklassen und hiermit zugleich auch der Steuerpflichtigkeit gewählt ist. In dieser letzteren Richtung erfahren eine überaus ungünstige und unbillige Behandlung die der Klasse IV lediglich wegen eines geringfügigen Gewerbevermögens von wenigstens 3000 ℳ. angehörigen Betriebe mit einem Jahresertrage von weniger als 1500 ℳ., welche mit Sätzen von 4, 8 oder 12 ℳ. belastet werden, während diejenigen Betriebe, bei welchen die Grenze von 3000 bezw. 1500 ℳ. nicht erreicht wird, ganz steuerfrei bleiben. Diese Härte äußert sich besonders

gegenüber denjenigen Gewerbetreibenden, welche zu ihrem geringfügigen Betriebe verhältnißmäßig werthvoller Anlagen (Wind- und Wassermühlen, Webstühle u. s. w.) oder Vorräthe (Holzvorräthe der Tischler, Stellmacher u. s. w.) bedürfen, oder zufällig ihr Gewerbe im eigenen Hause betreiben. Aehnliche Unbilligkeiten kommen freilich in den übrigen Klassen nur vereinzelt, bei starkem Mißverhältnisse zwischen Gewerbevermögen und Ertrag, vor. Indessen bildet die Anwendung des Gewerbevermögens als Maßstab neben dem Ertrage jedenfalls eine allgemeine Erschwerung der Veranlagung und Verwaltung ohne zureichenden sachlichen Grund. Ist der Ertrag, was nicht füglich bezweifelt werden kann, die beste Grundlage der Besteuerung, so sollte er auch die alleinige Grundlage sein.

Bei der weiteren Beurtheilung der geschilderten Einrichtungen muß man sich gegenwärtig halten, daß in Preußen mit der jährlichen Feststellung des Ertrages aus den gewerblichen Quellen eines jeden Pflichtigen bei der Einkommensteuerveranlagung zugleich ein für die Gewerbebesteuerung unmittelbar verwerthbarer Stoff geboten ist. Bei der Einkommensteuerveranlagung sind den Steuerbehörden die Mittel gegeben, die gewerblichen Erträge überall in zuverlässiger Weise durch Berechnung oder Schätzung festzustellen. Es würde ein ungesunder und unerträglicher Zustand sein, wenn bei der Einkommens- und bei der Gewerbebesteuerung die Erträge desselben Betriebes, soweit dies nicht durch die von einander abweichenden gesetzlichen Vorschriften — z. B. wegen des Verbotes des Abzuges von Schuldenzinsen bei der Gewerbesteuer — bedingt ist, in verschiedener Höhe, vielleicht gar in starker Abweichung von einander, festgestellt würden. Mit Recht hat sich deshalb die Praxis, besonders infolge der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichtes, dahin entwickelt, daß die bei der Einkommensteuerveranlagung ermittelten gewerblichen Erträge für die Gewerbesteuerveranlagung zu berücksichtigen und so lange maßgebend sind, als nicht eine Abweichung durch rechtliche oder sachliche Gründe gerechtfertigt erscheint.

Hiernach ist es schwer verständlich, wie mit der Bildung von Steuergesellschaften, der Berechnung von Jahreskontingenten nach Mittelsätzen und der Vertheilung der Kontingente nach dem Ertragsverhältnisse in den Klassen II—IV gegenüber der einfachen Besteuerung mit 1 % des zahlenmäßigen Ertrages in der Klasse I die Einheitlichkeit der Besteuerungsgrundlage und des Verfahrens zerstört und ein überaus künstlicher und verwickelter Zustand für die Klassen

II—IV geschaffen werden konnte. Dies läßt sich nur aus der Neigung zum Hergebrachten erklären.

Die Bildung von Steuergesellschaften mit der Berechnung der aufzubringenden Jahreskontingente nach Mittelsätzen war eine Erfindung der Gewerbesteuergesetzgebung vom 30. Mai 1820 und ist seitdem eine Preußische Eigenthümlichkeit geblieben. Diese künstliche Einrichtung beeinträchtigte zwar die Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einem zum anderen Bezirke, indem es von der zufälligen Zusammensetzung der einzelnen Gesellschaften nach mehr oder minder leistungsfähigen Betrieben abhing, in welcher Höhe die einzelnen Mitglieder zur Aufbringung des Kontingentes, wofür eine Begrenzung durch höchste Steuersätze nicht vorgesehen war, in Anspruch genommen wurden. Auch war es eine Unbilligkeit, die im Laufe des Jahres neu entstehenden Betriebe, welche doch erfahrungsgemäß zunächst gar keinen oder einen nur sehr geringen Ertrag, häufig sogar Verlust zu bringen pflegen, mit den hierfür unverhältnißmäßig hohen Mittelsätzen zu belegen. Indessen handelte es sich damals, da jedes Mittel zur Feststellung der zahlenmäßigen Erträge fehlte und die Vertheilung des Kontingentes nur nach ganz allgemeinen äußeren Betriebsmerkmalen erfolgte, um einen Nothbehelf, der auch nicht gerade unzweckmäßig war; denn die Steuergesellschaften bestanden damals aus Gewerbegenossen im engeren Sinne, d. h. aus Angehörigen der gleichen Art von Gewerbebetrieben kleiner Bezirke, so daß bei der gegenseitigen Kenntniß der Verhältnisse eine einigermaßen gleichmäßige Vertheilung innerhalb der Gesellschaft möglich war; überdies war die steuerliche Belastung, zumal bei der starken Zunahme ertragreicher Betriebe, überaus geringfügig.

Mit der Besteuerung auf der neuen Grundlage des Ertrages haben sich diese Voraussetzungen völlig verändert. Die Steuergesellschaften werden nicht mehr, wie vordem, aus Gewerbegenossen gleichartiger Betriebe für kleine Bezirke gebildet, sondern umfassen in buntester Mischung alle Gewerbetreibenden der für größere Bezirke nach den Merkmalen des Gewerbevermögens und des Ertrages gebildeten Klassen. Die Mitglieder der Steuerausschüsse haben deshalb auch nicht mehr, wie früher, die für eine richtige Vertheilung der Kontingente nothwendige Kenntniß von den Verhältnissen der einzelnen Betriebe. Sie sollen auch die Vertheilung nicht mehr wie vormals, nach allgemeinen äußeren Betriebsmerkmalen, sondern nach dem Ertragsverhältnisse bewirken. Dies ist der springende Punkt.

Es wäre eine Täuschung, wenn man annehmen wollte, die Vertheilung nach dem Ertragsverhältnisse sei etwas anderes, als die Vertheilung nach dem Ertrage. Denn zur Herstellung des doch allein in Frage kommenden richtigen Ertragsverhältnisses bedarf es der Kenntniß der zahlenmäßigen Erträge; diese sind die nothwendigen Voraussetzungen für das Ertragsverhältniß. Stehen aber die Erträge fest, so ergiebt sich hieraus ohne Weiteres die Reihenfolge der sämmtlichen Gesellschaftsmitglieder und die Bestimmung der Steuersätze ist alsdann die Lösung einer einfachen Rechenaufgabe, wofür es der Mitwirkung von Steuerausschüssen nicht bedarf.

Ein Bedürfniß zur Einrichtung von Steuergesellschaften mit der Bildung von Jahreskontingenten nach Mittelsätzen besteht überhaupt nicht mehr, seitdem sich nach den Ergebnissen der Einkommensteuerveranlagung die gewerblichen Erträge auch für die Gewerbebesteuerung ohne Schwierigkeit feststellen lassen. Es kommt nur darauf an, bei der Einkommensteuerveranlagung auf die Erzielung zuverlässiger, auch für die Gewerbebesteuerung brauchbarer Ergebnisse hinzuwirken und dafür Sorge zu tragen, daß sie hier in richtiger Weise verwerthet werden. Sind die Erträge bekannt, so lassen sich die Gewerbesteuersätze, ebenso wie dies für die Klasse I vorgesehen ist, überall ohne Weiteres bestimmen, und die Bildung von Steuergesellschaften mit der Berechnung der aufzubringenden Jahreskontingente nach Mittelsätzen ist alsdann ein überflüssiger Umweg und eine nachtheilige Erschwerung.

Den der alten Einrichtung anhaftenden Nachtheilen der Ungleichmäßigkeit der Besteuerung von einem Bezirke zum anderen sowie der Belastung neu entstehender Betriebe mit unverhältnißmäßig hohen Mittelsätzen treten die durch die neue Umgestaltung verursachten Erschwerungen hinzu. Für die Klassen II bis IV bedarf es eines doppelten Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahrens. Zunächst sind die Steuergesellschaften durch Zuweisung der einzelnen Gewerbetreibenden als Mitglieder zu bilden und gegen die Beschlüsse der hierfür zuständigen Steuerausschüsse ist dem fiskalischen Vertreter (Vorsitzender des Steuerausschusses) ein Rechtsmittel (Berufung an die Bezirksregierung) gegeben, dessen Ergebniß wiederum von dem Steuerausschusse mittelst Beschwerde (an den Finanzminister) angefochten werden kann. Diesem vorbereitenden, sich ohne jede Betheiligung der einzelnen Pflichtigen abwickelnden Verfahren folgt dann die eigentliche Veranlagung mit den hier nur den Pflichtigen zustehenden Rechtsmitteln (Einspruch, Berufung, Beschwerde), die insbesondere die Ermäßigung des Steuersatzes auf

eine nicht über 1 % des Ertrages hinausgehende Besteuerung zum Gegenstande haben können.

Die Gewerbesteuer ist überall der Tummelplatz der Steuertechnik und es macht fast den Eindruck, als ob ein die Anwendung einfacher Formen ausschließender Wetteifer in der Anwendung kunstreicher, von Scharfsinn zeugender Einrichtungen bestände.

Uebrigens hat die Praxis auch hier eine wesentliche Vereinfachung insoweit herbeigeführt, als im Rechtsmittelverfahren die Steuersätze nach Maßgabe der bei der Einkommensteuerveranlagung festgestellten gewerblichen Erträge, soweit sich eine Abweichung nicht begründen läßt, gemäß dem Verbote der Ueberschreitung von 1 % des Ertrages berichtigt werden, so daß auch die Steuerausschüsse zur Vermeidung der Häufung von Rechtsmitteln hierauf Rücksicht zu nehmen genöthigt sind.

Abgesehen von den erörterten, zur Nachahmung sich nicht empfehlenden Eigenthümlichkeiten bildet die Preußische Gewerbebesteuerung auf der Grundlage des Ertrages den größten Fortschritt, der jemals auf diesem Gebiete gemacht worden ist. Wo mit der allgemeinen Einkommensbesteuerung der unmittelbare Anhalt für die Feststellung der gewerblichen Erträge geboten ist, kann die Gewerbebesteuerung nicht besser und nicht einfacher als auf der Grundlage des Ertrages im Anschlusse an die entsprechenden Ermittelungen bei der Einkommensteuerveranlagung bewirkt werden. Alle sonstigen Grundlagen, insbesondere diejenigen, welche die Benutzung äußerer Betriebsmerkmale erfordern, erscheinen hiergegen als kümmerliche Behelfe.

β) Die gewerblichen Sondersteuern.

§ 158.

A. Bis zur Anerkennung grundsätzlicher Gewerbefreiheit pflegten überall für die Erlaubniß zum Gewerbebetriebe Abgaben erhoben zu werden, welche zunächst einen gebührenartigen Charakter hatten (Konzessions-, Lizenzabgaben, Rekognitionsgebühren), mit der jährlichen Wiederholung aber die Natur von Steuern annahmen. Mit der Freigebung des Gewerbebetriebes mußten sich derartige Abgaben auf bestimmte Gewerbearten beschränken, für deren Betrieb aus polizeilichen Gründen noch eine besondere Erlaubniß gefordert wurde. Soweit die Ertheilung der Erlaubniß von dem Nachweise eines Bedürfnisses abhängig ist (z. B. Ausschank von oder Kleinhandel mit geistigen Getränken), pflegt man als inneren Grund für eine Sonderbesteuerung solcher Betriebe ihre aus der staatlichen Einschränkung des Wett-

bewerbes entspringende bevorzugte Stellung anzusehen, so daß nicht so sehr die steuerliche Leistungsfähigkeit als das Interesse für die Besteuerung maßgebend sein würde.

Derartige Lizenzabgaben sind noch jetzt in dem Französischen, besonders aber in dem Englischen Steuersysteme von großer Bedeutung, während sie in Deutschland mit der Einführung allgemeiner Gewerbesteuern bis auf einzelne Reste untergegangen sind. Hier wird meistens noch die Wandergewerbesteuer (Hausirsteuer, Steuer vom Gewerbebetriebe im Umherziehen) in der Form einer Konzessionsabgabe für die jährlich nachzusuchende Erlaubniß zum Gewerbebetriebe (Ertheilung des Wandergewerbescheines) als eine die Belastung mit der allgemeinen Gewerbesteuer ausschließende gewerbliche Sondersteuer erhoben. Jedoch pflegen die Steuersätze dem geringeren oder größeren Umfange des Betriebes angepaßt, die Steuersätze aber wesentlich höher als bei der allgemeinen Gewerbesteuer bemessen zu sein. Wenn hiermit aus polizeilichen Rücksichten und zugleich zum Schutze der ansässigen Gewerbetreibenden einem nachtheiligen Ueberhandnehmen der Betriebe des Wandergewerbes vorgebeugt werden soll, so werden zwar mit der Besteuerung zugleich fremde Zwecke verfolgt; indessen handelt es sich hierbei doch nur um die Erreichung von Nebenzwecken, wodurch das Wesen der Steuer nicht berührt wird.

B. Ganz anders verhält es sich aber mit der seit einigen Jahrzehnten in Deutschland üblich gewordenen besonderen Besteuerung der Wanderlager und Wanderauktionen. Wenn zum Schutze der ansässigen Gewerbetreibenden für diese Formen des Wandergewerbes, sei es durch Sondersteuern, sei es im Rahmen der allgemeinen Gewerbesteuer, eine steuerliche Belastung eingeführt ist, welche als eine Prohibitivsteuer wirken soll und thatsächlich wirkt, so entspricht dies weder dem in der Reichsgewerbeordnung an die Spitze gestellten Grundsatze der Gewerbefreiheit noch dem Wesen und Zwecke der Steuer. Durch die Steuern soll ein entsprechender Theil des staatlichen Geldbedarfes aufgebracht werden. Steuern, mittelst deren eine Erwerbthätigkeit verhindert, also das Gegentheil ihres Zweckes erreicht werden soll, leiden an einem inneren Widerspruche und erscheinen als Mißbrauch des Besteuerungsrechtes. Ueberdies wird der sich hinter solchen Scheinsteuern verbergende fremde Zweck in Wirklichkeit selten erreicht werden; denn für die mittelst der Scheinsteuer verhinderte Form der Erwerbthätigkeit werden sich, sofern nur ein lohnender Verdienst in Aussicht steht, stets andere Verkehrsformen finden lassen. So

wurden die Wanderlager und -auktionen zunächst durch ähnliche Einrichtungen ansässiger Gewerbetreibender ersetzt und diese bildeten den Uebergang zu der neuesten Form des ausgedehntesten Umsatzes in Waarenhäusern.

C. In den nunmehr beginnenden wirthschaftlichen Kämpfen der kleineren Gewerbetreibenden gegen die Großbetriebe bilden die Bestrebungen, den Betrieb von Waarenhäusern, Großmagazinen, Versandtgeschäften und dergl. durch Prohibitivbesteuerung nach dem Umsatze unmöglich zu machen, nur die erste Stufe. Sollten die Bestrebungen von Erfolg sein, so würde mit demselben Rechte die gleichmäßige Unterdrückung der großen Spezialgeschäfte des Handels und in weiterer Folge aller Großbetriebe im gesammten Bereiche von Handel und Industrie — Banken, Fabriken, Brauereien, Mühlen, Gärtnereien, Transportgewerbe u. s. w. — gefordert werden; es wäre nur folgerichtig, auch die Großbetriebe der Landwirthschaft in gleicher Weise zu behandeln. Schließlich würde es auf dieser schiefen Ebene bis zur Zersplitterung des ganzen wirthschaftlichen Verkehres in kleine und kleinste Betriebe oder gar bis zur Erreichung des sozialistischen Ideales der Gütererzeugung und -vertheilung keinen Halt mehr geben.

Ein solcher Ausblick in die Zukunft sollte alle Anhänger der bestehenden Eigenthumsordnung abhalten, den Mißbrauch des staatlichen Besteuerungsrechtes zu unterstützen. Wenn die Gerechtigkeit das Fundament der Staaten ist und die Grundsätze der Gerechtigkeit bei allen großen Umgestaltungen im Steuerwesen an die Spitze gestellt werden, so verbietet sich auch jeder Versuch, die wirthschaftlichen Kämpfe durch ungerechte Anwendung steuerlicher Machtmittel auszutragen.

Der Staat kann, ohne von den Grundsätzen der Gerechtigkeit abzuweichen, mittelst der gewerblichen Besteuerung zur Ausgleichung wirthschaftlicher und sozialer Gegensätze nur wenig beitragen. Er mag unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit und des Interesses durch stärkere Belastung der Großbetriebe die Mittel zur Entlastung der kleineren Gewerbetreibenden gewinnen. Hiermit wird aber der erdrückende Wettbewerb nicht beseitigt. Dies hatte sich schon bei dem Französischen Versuche einer Sonderbesteuerung der großen Kaufhäuser gezeigt und dieselbe Erfahrung wird sich auch in Deutschland wiederholen.

1. Hier hat zunächst Bayern in seinem Gewerbesteuergesetze vom 9. Juni 1899 für gewerbliche Unternehmungen von außergewöhnlicher Ausdehnung und mit wesentlich abweichenden

Geschäftsformen (Waarenhäuser, Großmagazine, Großmühlen, Großbrauereien u. s. w.) eine gestaffelte Umsatzsteuer eingeführt. Die Besteuerung geschieht gemäß einer nach dem Geschäftsumsatze steigenden Normalanlage, welche unter Zurechnung der Betriebsanlage wenigstens $^1/_2$ und nicht über 3 % des Umsatzes betragen soll; die Höhe der Besteuerung innerhalb dieser Grenzen hängt lediglich von dem Ermessen der Veranlagungsbehörden ab. Widerspricht schon diese Willkürlichkeit der Steuerbemessung einem allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsatze, nämlich der Forderung einer die Willkür ausschließenden Gesetzmäßigkeit (§ 9), so würde auch, wenn die Veranlagungsbehörden ein prohibitiv wirkendes Steuermaß festsetzen sollten, der durch das Reichsrecht geschützte Grundsatz der Gewerbefreiheit verletzt werden.

2. Preußen hat durch Gesetz vom 18. Juli 1900 eine staatlich zu veranlagende Sondersteuer der Waarenhäuser eingeführt, deren Ertrag den Betriebsgemeinden zufließen und von diesen zunächst zur Erleichterung der Belastung der in den Klassen III und IV der allgemeinen Gewerbesteuer veranlagten Gewerbetreibenden (Klasse III: Gewerbebetriebe mit Jahresertrag von 4000 bis 20000 ℳ. oder Gewerbevermögen von 30000 bis 150000 ℳ. und mit Steuersätzen von 32 bis 192 ℳ.; Klasse IV: Gewerbebetriebe mit Jahresertrag von 1500 bis 4000 ℳ. oder Gewerbevermögen von 3000 bis 30000 ℳ. und mit Steuersätzen von 4 bis 36 ℳ.), weiter aber zur Bestreitung von Gemeindebedürfnissen vorzugsweise im Interesse der kleineren Gewerbetreibenden verwendet werden muß. Steuerpflichtig ist nur der als stehendes Gewerbe in der Form von Waarenhäusern und von Versandtgeschäften oder sonstigen Lagern ohne offenen Laden betriebene Kleinhandel mit mehr als einer der im Gesetze unterschiedenen vier Waarengruppen bei einem Jahresumsatze von mehr als 400000 ℳ. Die Steuer wird nach dem von dem Pflichtigen in besonderer Erklärung anzugebenden Jahresumsatze (regelmäßig des letzten Jahres) bemessen und steigt nach tarifmäßigen Umsatzstufen in beschränkter Progression von 1 % des geringsten Umsatzbetrages in der ersten Stufe (mehr als 400000 bis 450000 ℳ. mit dem Steuersatze von 4000 ℳ.) bis auf den in der Stufe von mehr als 1000000 bis 1100000 ℳ. erreichten und dann gleichmäßig bleibenden Satz von 2 %. Falls aber der sich hiernach ergebende Steuersatz nachweislich 20 % des nach dem

allgemeinen Gewerbesteuergesetze zu berechnenden steuerpflichtigen Jahresertrages des der Waarenhaussteuer unterliegenden Unternehmens übersteigt, so ist die Steuer auf Antrag des Pflichtigen auf diesen Satz, jedoch höchstens auf die Hälfte des tarifmäßigen Steuersatzes, herabzusetzen.

Ist hiernach auch die Preußische Waarenhaussteuer frei von den der Bayerischen Besteuerungsform anhaftenden großen Mängeln, so treten doch die nachtheiligen Folgen einer auf die Erreichung fremder, nicht dem steuerlichen Gebiete angehörender Zwecke gerichteten Sonderbesteuerung deutlich hervor.

Der zahlenmäßige Jahresumsatz ist eine, vordem niemals und nirgends angewandte, sondern erst für die Zwecke der Waarenhausbesteuerung erfundene, für eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung völlig ungeeignete Grundlage. Das Verhältniß zwischen Umsatz und Reinertrag ist überall höchst verschieden. Die Höhe des Ertrages wächst keineswegs immer und noch weniger gleichmäßig mit der Größe des Umsatzes; im Gegentheile pflegt nach der bekannten Anpreisung — „Großer Umsatz, kleiner Nutzen!“ — mit einer starken Steigerung des Umsatzes der prozentuale Ertrag zu fallen. Je größer der Umsatz und je geringer der Nutzen ist, ein desto höherer Prozentsatz des Ertrages wird hiernach durch eine nach dem Umsatze bemessene Besteuerung in Anspruch genommen. Auf dieser Grundlage läßt sich deshalb eine gleichmäßig wirkende Besteuerung überhaupt nicht erzielen.

Ueberdies sind gerade die größten, den Markt beherrschenden Waarenhäuser bei der Abhängigkeit ihrer Lieferanten am ehesten im Stande, durch Verbilligung ihrer Einkaufspreise den Ertrag zu steigern. Sie werden also, wie vorauszusehen war und die bisherige Erfahrung schon bestätigt hat, die Steuerlast abwälzen, ohne in ihrem Ertrage wesentlich beeinträchtigt zu werden.

Um so größeren Nachtheil erleiden die kleineren Unternehmungen, denen eine Abwälzung der Steuerlast nicht gelingt. Hier wird durch die Belastung mit mindestens 20 % des ohne Berücksichtigung der Schuldenzinsen berechneten Jahresertrages, mithin zum Zwanzigfachen des bei der allgemeinen Gewerbesteuer auch für die größten und gewinnreichsten Unternehmungen maßgebenden Satzes von 1 % des Ertrages, ein Mißverhältniß geschaffen, welches mit dem bei

den Preußischen Steuerreformen von 1891/93 so stark betonten obersten Grundsatze der Gerechtigkeit, der Besteuerung in verhältnißmäßiger Gleichheit, ganz unvereinbar ist. Dieses Mindestmaß der Belastung soll aber gar eine Rechtswohlthat sein, deren Voraussetzungen der Pflichtige zu erweisen hat, und deren Anwendung mit Erreichung der Hälfte des nach der Umsatzberechnung zutreffenden Tarifsatzes aufhört!

Die Unterscheidung der Waarengruppen zur Bestimmung des Waarenhausbegriffes ist künstlich, und erst bei längerer Anwendung des Gesetzes wird sich ergeben, inwieweit hiermit eine brauchbare und den Erwartungen der treibenden Kräfte entsprechende Abgrenzung der Steuerpflichtigkeit erzielt worden ist.

Der einzige mit der Waarenhausbesteuerung in Preußen erzielte Erfolg zu Gunsten der kleineren Gewerbetreibenden besteht in der Entlastung von der allgemeinen Gewerbesteuer. Aber diese Entlastung kommt nur den Gewerbetreibenden in den Orten mit waarenhaussteuerpflichtigen Unternehmungen, also in einer sehr geringen Zahl von Gemeinden, zu gute, während die übrigen Gewerbetreibenden, obwohl sie durch den Betrieb der Versandtgeschäfte und durch die Einkäufe der sonst auf sie angewiesenen Kunden in Waarenhäusern benachbarter Orte u. s. w. nicht minder geschädigt werden, nicht den geringsten Vortheil genießen. Die Entlastung in den bevorzugten Orten erstreckt sich aber mit der Einbeziehung der Gewerbetreibenden der Klasse III über die der steuerlichen Erleichterung bedürftigen Betriebe weit hinaus; schwerlich wird Jemand behaupten wollen, daß Betriebe mit Reinerträgen von 10 000 bis 20 000 ℳ. der Befreiung von Steuersätzen im Betrage von 96 bis 192 ℳ. bedürftig seien. Alle den Klassen III und IV angehörenden Gewerbetreibenden haben auch niemals eine Gewißheit darüber, ob und in welchem Umfange ihnen infolge der Waarenhausbesteuerung eine Steuererleichterung zu Theil werden wird; die Veranlagung zur Gewerbesteuer erstreckt sich nach wie vor auch auf diese Klassen und die ihnen angehörenden Gewerbetreibenden müssen sich allen hieraus folgenden Weiterungen, der Einlegung von Rechtsmitteln u. s. w., unterziehen.

Diesen geringfügigen und ungleichmäßigen Steuererleichterungen steht aber die schon jetzt erkennbare Thatsache gegenüber, daß die von den treibenden Kräften erstrebte Beschränkung der Waaren-

hausbetriebe nicht erreicht werden, vielmehr das Gegentheil eintreten wird. Mögen etliche kleine und deshalb ziemlich unschädliche Betriebe eingehen, so werden doch überall, wo sich ein geeigneter Boden findet, neue und größere Waarenhäuser entstehen und die bestehenden werden ihren Umsatz noch weiter auszudehnen und ihre Betriebskosten einzuschränken suchen. Der Wettbewerb zum Nachtheile der kleineren Gewerbetreibenden wird nur verschärft werden. Die größten Nachtheile treffen aber die von den großen Waarenhäusern abhängigen Fabrikanten mit der Erzielung geringerer Verkaufspreise, vielleicht auch die Angestellten der Waarenhäuser mit Verminderung ihrer Gehälter, sowie besonders diejenigen größeren Gewerbetreibenden, welche, um der Steuerpflichtigkeit zu entgehen, den lohnenden Absatz bestimmter, bisher von ihnen geführter Waaren aufgeben müssen. Der Vertrieb von Waaren mehrerer Gruppen ist nunmehr thatsächlich ein ausschließliches Vorrecht der größten Waarenhäuser, welches sogar hinsichtlich gewisser Waaren einen monopolähnlichen Charakter annehmen kann.

Hier wird sich nur die alte Erfahrung wiederholen, daß neue Formen des wirthschaftlichen Verkehres, welche dem wirklichen Bedürfnisse entsprechen oder von der Gunst des Publikums getragen werden, kein Gebiet für steuerliche Versuche sind.

D. Von sonstigen in Deutschland noch bestehenden gewerblichen Sondersteuern sind zu erwähnen:

1. die in Preußen durch das Gewerbesteuergesetz vom 24. Juni 1891 für den Betrieb der Gastwirthschaft, der Schankwirthschaft und des Kleinhandels mit Branntwein oder Spiritus eingeführte, neben der allgemeinen Gewerbesteuer zu entrichtende „Betriebsteuer". Sie ist eine Art von Konzessionsabgabe, welche für jeden steuerpflichtigen Betrieb, bei Verabfolgung geistiger Getränke aber für jede Betriebsstätte, je nach der Veranlagung des Inhabers zur Gewerbesteuer in den Klassen IV bis I aufwärts in Jahresbeträgen von 15, 25, 50, 100 ℳ., bei Befreiung des Inhabers von der Gewerbesteuer aber mit 10 ℳ. zu entrichten ist;
2. die von nicht staatlichen Eisenbahnunternehmungen anstatt der allgemeinen Gewerbesteuer zu entrichtende, im Wesentlichen aber als besondere Einkommensteuer ausgestaltete Eisenbahnabgabe

(Preußen), welche indessen mit der Verstaatlichung der Eisenbahnen ihre praktische Bedeutung fast ganz verloren hat;

3. die aus den früheren staatlichen Bergregalien hervorgegangenen, aber mit der Einkommensbesteuerung der Bergwerkgesellschaften meistens aufgehobenen Bergwerkabgaben.

d) Die Kapitalrentensteuer.

§ 159.

Nach ihrer Stellung im Ertragsteuersysteme soll die Kapitalrentensteuer dasjenige Erwerbvermögen treffen, welches als Geld- oder Leihkapital dem Besitzer in der Form von Zins oder Rente Ertrag bringt. Alles übrige Erwerbvermögen ist auszuscheiden.

Daß das bereits von den sonstigen Ertragsteuern getroffene Grund- und Gewerbevermögen nicht nochmals den Gegenstand einer weiteren Ertragsbesteuerung bilden darf, ist selbstverständlich.

Mit der Voraussetzung des Geld- oder Leihkapitales als Quelle des Zins- oder Rentenbezuges müssen aber aus dem Bereiche der Kapitalrentenbesteuerung auch alle diejenigen Bezüge ausscheiden, welche dem Berechtigten nicht als Ertrag eines als seine Quelle fortbestehenden Erwerbvermögens, sondern ohne solche Quelle aus persönlichen Hebungsrechten (§§ 59 Nr. 5; 74) zufließen. Mag man als Grund der Ertragsbesteuerung die sich im Bezuge von Besitzeinkommen (fundirtem Einkommen) ausdrückende höhere Leistungsfähigkeit oder das auf dem Besitze von Erwerbvermögen beruhende besondere Interesse erachten, in jedem Falle ist die Ertragsbesteuerung der aus persönlichen Hebungsrechten fließenden Renten nicht gerechtfertigt. Alle derartige Renten bilden, eben weil sie an die Person geknüpft sind, kein fundirtes Einkommen und können steuerlich nicht anders behandelt werden, als die Erträge reiner Arbeitsthätigkeit. Das Wesen der Ertragsbesteuerung beruht nicht auf dem Gegensatze des durch Arbeit verdienten und des ohne Arbeit erworbenen Einkommens, sondern auf der Unterscheidung von Einkommen, welches als Ertrag eines vorhandenen Erwerbvermögens erscheint, und von Einkommen, welches ohne Anwendung eines solchen erzielt wird.

Hiernach können, wie sich auch aus der üblichen Bezeichnung „Kapitalrentensteuer" ergiebt, den Gegenstand der Besteuerung nur die zu der Quelle des Kapitalvermögens gehörigen Kapitalanlagen (§ 61) bilden.

Diese richtige Abgrenzung der Steuerpflichtigkeit findet aber nur in dem Bayerischen Kapitalrentensteuergesetze vom 9. Juni 1899 statt. Alle übrigen Staaten, welche die Kapitalrentensteuer als Glied des Ertragsteuersystemes ausgebildet haben, insbesondere Württemberg und Baden (vormals auch Hessen), besteuern durchweg auch die auf persönlichen Hebungsrechten beruhenden Renten, Württemberg sogar die sonst freigelassenen Alterspensionen.

Ebenso unterliegt der Oesterreichischen „Rentensteuer" (drittes Hauptstück des Gesetzes über die direkten Personalsteuern vom 25. Oktober 1896): „Wer aus Vermögensobjekten oder Vermögensrechten Bezüge empfängt, welche nicht schon durch die Grund-, Gebäude-, Erwerb- oder Besoldungsteuer unmittelbar getroffen sind." Ausgenommen sind die Renten, „welche ein unmittelbares Entgelt für geleistete Dienste bilden" (Gehalts- u. s. w. Bezüge der Beamten jeder Art) sowie die „Ruhe- und Versorgungsgenüsse" der Beamten und Offiziere und ihrer Wittwen nnd Waisen.

§ 160.

Bei richtiger Ausgestaltung der Kapitalrentensteuer ist nicht die einzelne Kapitalanlage je für sich, sondern die Gesammtheit der in einer Hand vereinigten Kapitalanlagen, unter Berücksichtigung der sämmtlichen verzinslichen Schulden und der Passivrenten, welche dem Aktivvermögen gegenüberstehen, der Gegenstand der Besteuerung.

Da hier als die natürliche Bemessungsgrundlage der sich in Zins oder Rente darstellende Ertrag erscheint, so ist in dem nach Abzug der Schuldenzinsen und Passivrenten verbleibenden Restbetrage der Zinsen und Renten aller in einer Hand vereinigten Kapitalanlagen der Maßstab der Besteuerung unmittelbar gegeben. Nur in diesem Endergebnisse der Kapitalkraft, nicht in der einzelnen Kapitalanlage findet das Maß der Leistungsfähigkeit und des Interesses seinen richtigen Ausdruck. Soweit dem aktiven ein passives Kapitalvermögen gegenübersteht, ist gar keine Kapitalkraft vorhanden und fehlt es an jedem inneren Grunde für eine besondere Besteuerung. Niemand wird behaupten wollen, daß eine über Aktivkapital von 50 000 ℳ. verfügende, aber mit 100 000 ℳ. Passivkapital belastete, also im Endergebnisse zu 50 000 ℳ. überschuldete Person, welche die Zinsen dieser Ueberschuldung aus ihrem Arbeiteinkommen decken muß, steuerlich ungünstiger behandelt werden müsse, als eine, das gleiche Arbeiteinkommen beziehende Person, die weder Kapitalanlagen noch Schulden hat.

Sollte die einzelne Kapitalanlage je für sich, ohne Berücksichtigung der Schulden, Gegenstand der Besteuerung sein, so würde dies auf Seiten der Steuerpflichtigen eine möglichst ausgedehnte Abtragung der Schulden mit den verfügbaren Kapitalanlagen, also neben den großen, durch solche Störungen und Beschränkungen des Geldverkehres und Kredites verursachten wirthschaftlichen Nachtheilen zur Folge haben, daß doch für die Besteuerung im Wesentlichen nur die Ueberschüsse des aktiven über das passive Kapitalvermögen übrig blieben und hierüber hinaus unbilliger Weise nur solche Personen belastet würden, welchen wegen rechtlicher, wirthschaftlicher oder persönlicher Hindernisse oder Rücksichten eine Ausgleichung zwischen ihrem aktiven und ihrem passiven Kapitalvermögen nicht möglich wäre.

Endlich bietet sich auch bei der Besteuerung nach dem Ueberschusse der Erträgnisse des aktiven Kapitalvermögens über die Schuldenzinsen und Passivrenten die Möglichkeit, einen dem geringeren oder größeren Maße der Kapitalkraft angepaßten verschiedenen, also progressiven Steuerfuß anzuwenden. Dagegen ist bei der Besteuerung der einzelnen Kapitalanlage jede Berücksichtigung des verschiedenen Grades der Kapitalkraft im Steuerfuße ausgeschlossen.

Den hiernach zu stellenden Anforderungen entspricht am meisten das Bayerische Kapitalrentensteuergesetz vom 9. Juni 1899. Die Besteuerung erstreckt sich hier auf den nach Abzug der Schuldenzinsen, Passivrenten und auf besonderem Rechtstitel beruhenden privatrechtlichen Lasten verbleibenden, wenigstens 70 ℳ. betragenden Rest aller in einer Hand (ohne Unterscheidung von natürlichen Personen und anderen Rechtssubjekten) vereinigten Kapitalanlagen, mit gewissen subjektiven Befreiungen (Staat, Wohlthätigkeitsanstalten, Kirchen, Stiftungen u. s. w.). Natürliche Personen werden nach dem Haushaltungsprinzip, Ehefrauen jedoch mit den Erträgen aus Vorbehaltsgut selbständig besteuert. Der Steuerfuß beginnt bei 70 ℳ. mit $1\frac{1}{2}$ % und steigt in begrenzter Progression auf 4 % bei mehr als 100 000 ℳ. Die Veranlagung geschieht auf Grund von Steuererklärungen für zweijährige Perioden.

Die Bayerische Kapitalrentensteuer erscheint hiernach zwar wegen ihrer Beschränkung auf das Geld- oder Leihkapital als Ertragsteuer, trägt aber innerhalb ihres Bereiches den Anforderungen der Einkommensbesteuerung in stark ausgeprägter Weise Rechnung.

Den Charakter der rein objektiven Ertragsbesteuerung, mit Ausschluß des Abzuges von Passivzinsen u. s. w., trägt noch die Württembergische Kapitalsteuer (Gesetz vom 19. September 1853 mit Ab-

änderungen durch Gesetz vom 13. Juni 1883) an sich. Die Steuer wird nach Bestimmung des Steuersatzes durch das Finanzgesetz (gemeiniglich 4 bis 5 %) in Prozenten der Renten des gesammten Kapitalvermögens einschließlich der persönlichen Hebungsrechte festgesetzt.

Baden (Gesetze vom 29. Juni 1874 und 20. Juni 1884) hat, wie bis 1899 auch Hessen (Gesetz vom 8. Juli 1884), neben der allgemeinen Einkommensteuer die Kapitalrentensteuer als Glied des Ertragsteuersystemes beibehalten, gestattet jedoch den Abzug der Schuldenzinsen und Lasten vom Jahresbetrage der steuerbaren Zinsen und Renten. Der durch das Finanzgesetz bestimmte gleichmäßige Steuerfuß (in Baden etwa 5 %, vordem in Hessen etwa $1\frac{1}{2}$ %) wird nach Steuerkapitalien berechnet. In Baden wird jedes Zins- und Renteneinkommen — mit Ausschluß des steuerfreien Betrages von höchstens 60 ℳ. — durch Vervielfachung mit Zwanzig zum Steuerkapitale erhoben; jedoch bildet bei Zeitrenten (Leibrenten, Leibgedingen, Wittwenbenefizien u. s. w.) das achtfache und bei Waisenbenefizien das vierfache ihres Jahresbetrages das Steuerkapital.

Die Oesterreichische Rentensteuer, welche die einzelne Kapitalanlage zum Gegenstande hat, also den Abzug der Passivzinsen ausschließt, hat den Charakter einer Rentensteuer nur, soweit sie beim Bezugberechtigten erhoben wird (in Höhe von 3 % der Pachtzinsen für verpachtete Gewerbe, im Uebrigen von 2 %). Die Schuldverschreibungen des Staates und der ihm untergeordneten politischen Verbände und der öffentlichen Fonds, sowie die Spareinlagen bei Sparkassen, Erwerb- und Wirthschaftgenossenschaften und Vorschußkassen, die Pfandbriefe und die Kommunalobligationen unterliegen der s. g. Kuponbesteuerung (§ 161) und zwar in sehr verschiedener Höhe.

§ 161.

Mit Unrecht wird die s. g. Kuponsteuer als Kapitalrentensteuer behandelt. Den verschiedenen Formen der Kuponbesteuerung ist nur gemeinsam, daß der Staat die Zinsen und Dividenden von Inhaberpapieren und Spareinlagen zum Nachtheile der Gläubiger um einen unmittelbar bei den Schuldnern erhobenen Betrag kürzt. Um solche Verkürzungen in ein System zu bringen und weniger gehässig erscheinen zu lassen, werden sie in die Form einer Besteuerung des Gläubigers beim Schuldner gekleidet, eine Form, der man dann die Leichtigkeit der Erhebung unter Vermeidung jeder Steuerhinterziehung sowie die Be-

theiligung auch der auswärtigen Gläubiger an der Tragung der Staatslasten nachzurühmen pflegt. In Wirklichkeit erscheinen aber derartige Bereicherungen des Staates, soweit sie überhaupt dem steuerlichen Gebiete angehören, als indirekte Steuern, wenn sie sich auf Zinsen erstrecken, dagegen als Gewerbesteuern, wenn sie den zur Vertheilung an die Mitglieder bestimmten Theil des Jahresertrages (Dividenden) von Erwerbgesellschaften zum Gegenstande haben. Ihr inneres Wesen kann selbstverständlicher Weise durch die äußere Form, also durch die Behandlung als besondere Kuponsteuer oder als Theil der Kapitalrenten- oder der Einkommensteuer u. s. w., nicht berührt werden.

Die Verkürzung der von dem Staate selbst verschuldeten Zinsen seiner eigenen Schuldverschreibungen um den durch Gesetzesbestimmung den Gläubigern zu entziehenden Betrag (Kuponsteuer im engeren Sinne) ist überhaupt keine Besteuerung, sondern eine Zwangsverminderung des Zinsfußes (Konversion). Sofern die Kuponsteuerbelastung im Börsenkurse der belasteten Papiere ihren Ausdruck findet — was bei Kuponsteuern von beträchtlicher Höhe fast immer der Fall sein wird —, trifft sie auch nur die bei ihrer Einführung vorhandenen Inhaber und wirkt diesen gegenüber wie Enteignung eines entsprechenden Kapitaltheiles. Der Staat erschüttert mit einer solchen, unter dem Scheine einer Besteuerung ausgeführten Enteignung nur seinen eigenen Kredit und bringt sich in die Zwanglage, bei künftigen Anleihen einen höheren Zinsfuß zu bewilligen oder die Kuponbesteueruug auszuschließen oder gar den Gläubigern reale Sicherheit zu bieten.

Erstreckt sich die mittelst der Kuponbesteuerung bezweckte Zinsenverkürzung auf andere als staatliche Schuldverschreibungen u. s. w., so daß die Zinsschuldner den Betrag der Verkürzung für die von ihnen ausgegebenen Papiere im Ganzen an den Staat abzuführen haben, so findet, falls nicht etwa wegen der Höhe der Belastung eine wie Enteignung wirkende Zwangsverminderung des Zinsfußes eintritt, eine indirekte Besteuerung statt. Denn jede Form der direkten Besteuerung setzt ein individuell bestimmtes Subjekt als Träger der Steuerpflicht voraus. Bei dieser Form der Kuponbesteuerung sind aber die Zinsgläubiger, welche im Schlußergebnisse belastet werden sollen, dem Staate überhaupt nicht bekannt und es ist deshalb jede Möglichkeit einer Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit, worin doch gerade das wesentlichste Merkmal der direkten Steuern liegt, gänzlich ausgeschlossen. Als Steuerträger dem Staate gegenüber

erscheint vielmehr der Zinsschuldner, dem, wie bei anderen indirekten Steuern, die Abwälzung, hier allerdings in einer von seiner freien Willensbestimmung nicht abhängigen Weise, überlassen bleibt.

Die dritte Form der Kuponbesteuerung, nämlich die Verkürzung des zur Vertheilung an die Mitglieder als Dividende bestimmten Theiles des Jahresertrages von Aktien- u. s. w. Gesellschaften durch Erhebung bei der Gesellschaft, stellt sich als besondere Gewerbesteuer der Erwerbgesellschaften dar.

Diese verschiedenen Formen der Kuponbesteuerung finden sich in Oesterreich und Frankreich als besondere Steuern oder als Theile der Rentensteuer, während sie in England und Italien als Theile der Einkommensteuer behandelt werden.

Die in Oesterreich auf Grund des Gesetzes vom 20. Juni 1868 erfolgte Belastung der Zinsen der 5 % einheitlichen Schuld mit 16 % und die Zinsen der Lottoanleihen sowie der Entschädigungsrenten für aufgehobene Gefälle sogar mit 20 % ist ein Beispiel für eine wie Enteignung wirkende Kuponbesteuerung; auf den Kurszetteln der Börsen pflegt auch die Oesterreichische einheitliche Papier- und Silberrente nicht mit dem Zinsfuße von 5 %, sondern unter Berücksichtigung des 16 % Abzuges mit nur $4^1/_5$ % verzeichnet zu werden. Die weitere Kuponbesteuerung — in Höhe von 10 % der Zinsen der weder von der höheren Belastung nach dem Gesetze vom 20. Juni 1868 betroffenen noch durch Spezialgesetze von der Kuponbesteuerung befreiten staatlichen Schuldverschreibungen u. s. w., von $1^1/_2$ % der Zinsen von Spareinlagen, Pfandbriefen u. s. w., im Uebrigen von 2 % — erscheint, wenn sie auch gesetzlich als Rentensteuer behandelt wird, doch in Wirklichkeit als eine Form der indirekten Besteuerung. Auf die Dividenden und Zinsen der bereits von der Erwerbsteuer mit 10 % des steuerpflichtigen Ertrages betroffenen Erwerbgesellschaften findet die Renten- und hiermit die Kuponbesteuerung keine Anwendung.

In Frankreich werden die Zinsen und Dividenden von inländischen und den an den Französischen Börsen notirten und gehandelten auswärtigen Schuldverschreibungen und Aktien — jedoch mit Ausschluß der in- und ausländischen Staatsanleihen — mittelst Kuponbesteuerung bei den zur Deklaration verpflichteten Emittenten und Aktiengesellschaften oder bei deren in Frankreich zu bestellenden Vertretern belastet. Die Belastung beträgt überall gleichmäßig 4 % (bis 1890 nur 3 %) des gesammten Zinsen- oder zur Auszahlung als Dividende bestimmten

Betrages, jedoch bei auswärtigen Papieren nur des muthmaßlich in Frankreich zur Auszahlung gelangenden Betrages. Diese Kuponbesteuerung ist, soweit sie sich auf Zinsen erstreckt, eine Form der indirekten Besteuerung, im Uebrigen aber eine besondere, nach dem zur Vertheilung als Dividende bestimmten Theile des Jahresgewinnes bemessene Gewerbesteuer der Aktiengesellschaften.

Das Italienische Einkommensteuergesetz vom 24. August 1877 belastet unter den reinen, mit ihrem vollen Ertrage anzurechnenden Kapitalanlagen die Zinsen der Staatsschuld sowie die von den unteren politischen Verbänden, von juristischen Personen, Aktien- u. s. w. Gesellschaften des Inlandes ausgegebenen Schuldverschreibungen mit einer beim Schuldner (Emittenten) zu erhebenden Kuponsteuer im Betrage des für alle reinen Kapitalanlagen zutreffenden Einkommensteuersatzes von 15 % (bis 1894 von 13,20 %). Seitdem aber die Rechtsprechung diese Kuponbesteuerung für eine lediglich die Erleichterung und Sicherung der Steuerentrichtung bezweckende, den allgemein zugelassenen Abzug der Passivzinsen aber nicht beeinträchtigende, also rein steuertechnische Einrichtung erklärt hat, erscheint sie nur als eine den Charakter der Einkommensbesteuerung nicht berührende Vorschußleistung des Schuldners.

Innerhalb der Englischen Einkommensteuer (§ 38 C) findet die Kuponbesteuerung statt in Schedula C (Staatsrenten u. s. w.) durch Kürzung der Zinsen u. s. w. um den dem Einkommensteuerfuße entsprechenden Betrag bei den die Auszahlung bewirkenden öffentlichen Kassen, in Schedula D (gewerbliche Berufsarten u. s. w.) durch Erhebung der Steuer bei den Erwerbgesellschaften unter Zugrundelegung der von ihnen erzielten Erträge, wogegen die Mitglieder von den ihnen hieraus zufließenden Gewinnantheilen nicht besteuert werden. In beiden Abtheilungen kommt die Person des Bezugberechtigten nur insoweit in Betracht, als es sich um Berechnung des steuerfreien Gesammteinkommens (160 £) und innerhalb eines Gesammteinkommens von 160 bis 700 £ um die Berechnung der steuerfrei bleibenden Beträge handelt. Im Uebrigen ist die Person des Bezugberechtigten gleichgültig. Die Kuponbesteuerung in Schedula C erscheint daher als indirekte Besteuerung der Rentenbezüge aus öffentlichen Kassen, während sie in Schedula D den deutlich ausgeprägten Charakter einer Gewerbesteuer der Erwerbgesellschaften an sich trägt.

F. Die Fortbildung des Systemes der direkten Steuern.

1. Die Gliederung des Systemes.

a) Die leitenden Grundsätze.

§ 162.

Jedes System der direkten Steuern, welches den Anforderungen der Neuzeit genügen soll, muß den obersten Besteuerungsgrundsätzen (§§ 30 ff.) Rechnung tragen, also an erster Stelle die Leistungsfähigkeit und daneben das sich im Besitze von Erwerbvermögen ausprägende besondere Interesse an den Staatseinrichtungen berücksichtigen. Der Grundsatz der Steuervertheilung nach den Rücksichten der Leistungsfähigkeit muß zwar das ganze System beherrschen, darf aber nicht ausschließlich maßgebend sein; vielmehr sollen die Einzelnen, welche infolge ihres Besitzes von den Staatseinrichtungen besondere Vortheile genießen und dem Staate besondere Kosten verursachen, zugleich auch nach dem Grade ihres Interesses besteuert werden.

Dem Besitzeinkommen lediglich deshalb, weil der Besitzer von Erwerbvermögen nicht in gleichem Maße wie der auf reines Arbeiteinkommen Angewiesene auf Ersparnisse und Rücklagen für die Zukunft Bedacht zu nehmen hat, ein höheres Maß von Leistungsfähigkeit zuzuschreiben und ausschließlich hiermit die Forderung einer höheren Besteuerung des Besitzeinkommens zu begründen, ist eine einseitige Uebertreibung. Wenn auch dem Besitzeinkommen, vom rein theoretischen Standpunkte aus betrachtet, im Allgemeinen ein höheres Maß von Leistungsfähigkeit innewohnen mag, so kann man doch mit dieser Erwägung allein nicht zu einer richtigen und praktisch brauchbaren Ausgestaltung des Steuersystemes gelangen. Denn es ist nicht entscheidend, ob das Besitzeinkommen unter Umständen ein höheres Maß von Leistungsfähigkeit begründen kann, sondern ob und inwieweit dies in Wirklichkeit geschieht, und dies läßt sich nach allgemeinen Regeln überhaupt nicht bestimmen.

Die nächste Frage, wieviel Jemand von seinem Arbeiteinkommen ersparen und zurücklegen soll, ist nach allgemeinen wirthschaftlichen Grundsätzen ebensowenig zu beantworten wie die weiteren Fragen, bei welcher Höhe des Erwerbvermögens denn die stärkere Leistungsfähigkeit beginnt, in welchem Grade sie steigt, und welches Maß der steuerlichen Mehrbelastung der höheren Leistungsfähigkeit entspricht.

Die Betonung der Nothwendigkeit von Ersparungen und Rücklagen aus dem Arbeiteinkommen würde höchstens die Forderung einer geringeren Besteuerung des reinen Arbeiteinkommens gegenüber dem Besitzeinkommen im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer, nicht aber die Vorbelastung des Besitzes mit Sondersteuern begründen können (§ 31).

Jedenfalls würde aber das Maß der Vorbelastung so geringfügig bleiben müssen, daß sich die Ausführung überhaupt nicht lohnte. Denn die jährlichen Ersparnisse und Rücklagen, welche die auf reines Arbeiteinkommen Angewiesenen hiervon machen können und bei wirthschaftlichem Verfahren machen sollen, sind durchweg von so geringer Höhe, daß eine lediglich diesen Durchschnittsbeträgen angepaßte Vorbelastung des Besitzeinkommens kaum die Kosten des Verfahrens decken würde.

Erweist sich hiernach die Theorie von der höheren Leistungsfähigkeit des „fundirten" Einkommens als unfruchtbar, so kann die steuerliche Vorbelastung des Besitzes nur mit der Rücksicht des Interesses begründet werden. Soll auch das Interesse die Grundlage und den allgemeinen Maßstab für die Vorbelastung bilden, so ist doch die gleichzeitige Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit hiermit keineswegs ausgeschlossen; sie soll nur nicht ausschließlich maßgebend sein. Es gilt, zwischen Interesse und Leistungsfähigkeit einen billigen Ausgleich zu finden, der es ermöglicht, die Besitzer von Erwerbvermögen gemäß ihrem höheren Interesse, jedoch unter Schonung der wirthschaftlich Schwächeren, zu besteuern.

Hiermit findet die höhere Leistungsfähigkeit des Besitzeinkommens, soweit sie überhaupt besteht, von selbst ihre Berücksichtigung, so daß sie als selbständiger Grund einer Mehrbelastung ausscheidet.

§ 163.

Soll die Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit das ganze System beherrschen, so erscheint die allgemeine Einkommensteuer nicht nur als unentbehrliches Glied, sondern auch als der nothwendige Grundpfeiler des Systemes; denn das Einkommen ist der vollkommenste Ausdruck und der beste, ja im Grunde genommen der allein richtige und praktisch verwendbare Maßstab der Leistungsfähigkeit.

Die objektiven Erträge der einzelnen Quellen gestatten für sich allein noch nicht den geringsten Rückschluß auf die Leistungsfähigkeit des Inhabers. Diese zeigt sich vielmehr erst in dem Reineinkommen, welches sich aus der Summe der Erträge aller Quellen einer Person

nach Kürzung der vom Roheinkommen zu machenden Abzüge ergiebt (§§ 51, 78). Je höher das Reineinkommen, desto größer, je niedriger das Reineinkommen, desto geringer ist die Leistungsfähigkeit; bleibt gar kein Reineinkommen übrig oder entsteht gar Verlust, so schwindet die Leistungsfähigkeit ganz.

Ebensowenig bildet das Vermögen einen zutreffenden Maßstab der Leistungsfähigkeit (§ 33).

Es wäre daher vernunftwidrig und mit den Forderungen der Gerechtigkeit nicht vereinbar, den sich im Einkommen darbietenden vollkommensten und richtigsten Maßstab der Leistungsfähigkeit gar nicht oder nur in beschränkter Weise anzuwenden.

Die allgemeine Einkommensteuer erscheint deshalb als die nothwendige Hauptsteuer, der sich die dem höheren Interesse entsprechende Besteuerung des Besitzes ergänzungsweise in passender Form anzuschließen hat. Hierbei handelt es sich also nicht um der Einkommensteuer als der Hauptsteuer gleichwerthige Glieder, sondern um Neben- oder Ergänzungsteuern, für deren Einrichtung das Interesse maßgebend ist, ohne daß die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ganz ausgeschlossen wäre.

Für die Form der Ergänzungsbesteuerung bieten sich die beiden Hauptwege der Mehrbelastung des Besitzeinkommens im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer und der Vorbelastung des Besitzes durch Sondersteuern, und zwar hier entweder durch Vermögen- oder durch Ertragsteuern. Auch ist es nicht ausgeschlossen, die beiden Hauptwege neben einander zu verfolgen, so daß einzelne Quellen mit Sondersteuern vor-, andere im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer mehrbelastet werden.

Die Entscheidung im Einzelnen wird überall davon abhängen, wie das Ziel in der vollkommensten und praktisch einfachsten Weise erreicht werden kann.

b) Die Unhaltbarkeit der bestehenden Ertragsteuern.

§ 164.

Nach diesen Grundsätzen (§§ 162, 163) sind weder die reinen Ertragsteuersysteme, denen die allgemeine Einkommensteuer gänzlich fehlt, noch diejenigen Systeme, welche sich aus der allgemeinen Einkommensteuer und aus Ertragsteuern als gleichwerthigen oder gar überwiegenden Hauptsteuern zusammensetzen, mit den Anforderungen der Gerechtigkeit vereinbar.

In dem reinen Ertragsteuersysteme kann die Leistungsfähigkeit überhaupt nur in ganz unvollkommener Weise berücksichtigt werden. Wenn hier den hergebrachten vier Formen der Grund-, Gebäude-, Gewerbe- und Kapitalrentensteuer noch ein fünftes Glied hinzugefügt wird, welches den von jenen nicht getroffenen Ertrag aus Hebungsrechten und Arbeit erfassen soll, so wird hiermit nur eine neue Ertragsteuer geschaffen, welche mit Unrecht als Einkommen- oder Personalsteuer oder als „partielle" Einkommensteuer bezeichnet wird. Es giebt keine „partielle" Einkommensteuer; diese Vorstellung beruht auf einem inneren Widerspruche. Was man partielles Einkommen nennt, ist nichts anderes als Ertrag einer Quelle. Das Einkommen besteht begrifflich in der Gesammtheit der in der Person des einzelnen Steuerträgers zusammenfließenden Erträge aus allen ihr zur Verfügung stehenden Quellen unter Kürzung der von diesem Roheinkommen zu machenden Abzüge und nur das sich hiermit ergebende Reineinkommen als Einheit kann Gegenstand der Einkommensbesteuerung sein.

Erstreckt sich dagegen die Besteuerung auf den Ertrag der einzelnen Quelle als solchen, ohne Rücksicht darauf, wie sich aus dem Zusammenfließen der Erträge aller Quellen und nach Abzug der Schuldenzinsen u. s. w. das Einkommen gestaltet, so wird eben nur der quellenmäßige Ertrag, nicht aber das Einkommen getroffen und es handelt sich stets um eine Form der Ertragsbesteuerung.

Innerhalb eines solchen fünfgliedrigen Systemes besteht nur insofern ein Gegensatz, als die Erträge aus den Quellen mit Erwerbvermögen von den vier Ertragsteuern im engeren Sinne, dagegen die Erträge aus Hebungsrechten und reiner Arbeit von einer neuen Steuer getroffen werden, die in höherem Grade als jene die persönlichen Verhältnisse und die Leistungsfähigkeit berücksichtigt, ihrem inneren Wesen nach aber doch Ertragsteuer bleibt.

Die Versuche, durch Umgestaltungen einzelner Ertragsteuern mit größerer Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit das System lebensfähig zu erhalten, führen nur zu einer Verschärfung der Gegensätze. Wenn z. B. die Bayerische Gesetzgebung von 1899 die Kapitalrentensteuer, unter Freilassung der Erträge bis 70 ℳ. und unter Zulassung des Abzuges von Schuldenzinsen und Renten, mit einem progressiven Steuerfuße von $1^1/_2$ bis 4 % ausgestaltet hat, so muß dies von den Grund-, Haus- und Gewerbesteuerpflichtigen, die gleiche Vortheile nicht genießen, als ungerechte Benachtheiligung empfunden werden.

Der Hauptmangel aller bestehenden Ertragsteuerformen beruht auf der die Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereitelnden Verschiedenheit ihrer Grundlagen. Dieser Mangel äußert sich um so stärker, je mehr die Ertragsbesteuerung im Vergleiche zur Einkommensbesteuerung überwiegt, muß also bei der reinen Ertragsbesteuerung am fühlbarsten wirken.

Zur richtigen Ausgestaltung eines jeden Steuersystemes gehört vor Allem, daß die einzelnen Glieder zu einander in einem planmäßigen Verhältnisse stehen. Es muß Klarheit herrschen nicht nur über die Höhe der Belastung mittelst der einzelnen Steuerarten, sondern auch bei verschiedenartiger Belastung über die Gründe der Verschiedenheit; das System muß nach einem durchsichtigen einheitlichen Plane zusammengesetzt sein.

An dieser Voraussetzung fehlt es bei den bisher angewandten Formen der Ertragsbesteuerung sowohl in den reinen Ertragsteuersystemen als auch in den gemischten, aus Ertragsteuern und aus der allgemeinen Einkommensteuer zusammengesetzten Systemen. Der Mangel der Einheitlichkeit macht sich zwar je nach der Zusammensetzung der Systeme und ihrer Einrichtung im Einzelnen in sehr verschiedenem Grade fühlbar, äußert sich aber überall am stärksten in der eigenthümlichen Gestaltung der Grundsteuer.

So lange hier die Bodenrente die Grundlage der Steuerbemessung bildet und demgemäß ohne jede Rücksicht auf den wirthschaftlichen Verband das einzelne Grundstück in seiner objektiven Beschaffenheit als Gegenstand der Besteuerung betrachtet und ein rein objektiver Maßstab der Ertragsfähigkeit angewandt wird (§ 145), ist eine planmäßige Ausgestaltung des ganzen Systemes in verhältnißmäßiger Gleichheit völlig ausgeschlossen.

Man pflegt in Deutschland (Preußen, Bayern, Württemberg, Hessen u. s. w.) eine durchschnittliche Grundsteuerbelastung von etwa 4 bis 5 % des Reinertrages anzunehmen. Die Schätzungen dieser Art gehen stark aus einander und haben auf Zuverlässigkeit keinen Anspruch. Nur soviel ist sicher, daß die wirkliche Belastung der einzelnen Besitzungen in jedem Staate die größten Verschiedenheiten aufweist und vielleicht zwischen 1 bis 6 % des Reinertrages, häufig noch erheblich stärker schwankt. Dies ist eine nothwendige Folge theils der Veranlagung auf der Grundlage der Bodenrente, theils der fortschreitenden Veraltung der Grundsteueranlagen (§ 146).

In welchem Mißverhältnisse z. B. in Preußen gegenwärtig die Grundsteuer-(Katastral-)reinerträge zu den wirklichen Reinerträgen der Besitzungen stehen, zeigt sich deutlich an den auffälligen Schwankungen bei Benutzung der Grundsteuerreinerträge zur Schätzung der landwirthschaftlichen Reinerträge für die Zwecke der Einkommensteuerveranlagung. Hier wird bei rein bäuerlichen Besitzungen wesentlich gleicher Art, wo also die Nähe von Städten und sonstige besonders günstige Verhältnisse gar nicht in Betracht kommen, in den verschiedenen Veranlagungsbezirken beispielsweise bald der einundeinhalb- oder zweifache, bald der fünf- bis zehnfache, bald der fünfzehnfache oder ein noch erheblich höherer Betrag des Grundsteuerreinertrages der Schätzung zu Grunde gelegt und ebenso finden innerhalb desselben Veranlagungsbezirkes starke Schwankungen statt.

Wenn aber die Gleichmäßigkeit der Grundsteuerbelastung in sich selbst völlig verloren gegangen ist, so fehlt es auch an jeder Möglichkeit, die Verhältnißmäßigkeit der Grundsteuerbelastung im Vergleiche mit den übrigen Ertragsteuern zu prüfen. Man erkennt nur die Thatsache, daß die durchschnittliche Grundsteuerbelastung unverhältnißmäßig hoch und die Belastung im Einzelnen den stärksten Schwankungen ausgesetzt ist. Dies hängt mit der geschichtlichen Entwickelung des Steuerwesens zusammen.

Die Systeme der direkten Steuern sind nirgends von vornherein nach einem festen einheitlichen Plane angelegt, sondern im Anschlusse an die alten Grundsteuern nach und nach in nothdürftiger und meist lückenhafter Weise ausgestaltet worden. Hierbei wurde stets sorgfältig darauf Bedacht genommen, die hergebrachte hohe Grundsteuerbelastung, die thatsächlich einen rentenartigen Charakter angenommen hatte, nicht zu verringern, während es ausgeschlossen war, für die später zugefügten Ertragsteuern eine Belastung von gleicher Höhe einzuführen.

Je mehr in neuerer Zeit die Bedeutung der Landwirthschaft für den ganzen wirthschaftlichen Verkehr Deutschlands zu Gunsten von Handel und Industrie zurücktritt, desto stärker muß das Mißverhältniß der Grundsteuerbelastung sich äußern.

Die Grundsteuer in ihrer hergebrachten Form erscheint in der Gegenwart als eine Ruine aus alter Zeit, an deren Erhaltung der Neubau des ganzen Ertragsteuersystemes auf einheitlicher Grundlage scheitert.

Die wachsende Abneigung gegen die *bestehenden* Ertragsteuersysteme ist so erklärlich wie berechtigt. Die alten Systeme haben sich

überlebt und können durch Verbesserungen an einzelnen Gliedern nicht lebensfähig gemacht werden. Es hieße aber, das Kind mit dem Bade ausschütten, wollte man lediglich aus dem Grunde, weil die bestehenden Formen nicht mehr passen, die Ertragsteuern als mit der Gegenwart überhaupt nicht verträgliche Formen der Besteuerung gänzlich beseitigen. Eine solche Anschauung beruht auf unberechtigten Vorurtheilen, besonders auf der zwar hergebrachten, aber unzutreffenden Vorstellung, als ob der starre, objektive Charakter der Ertragsteuern als eine ihrem Wesen nothwendig anhaftende Eigenschaft erhalten bleiben müsse und hiermit eine den Anforderungen der Gerechtigkeit entsprechende Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit einschließlich des Abzuges der Schuldenzinsen u. s. w. grundsätzlich ausgeschlossen sei.

Zu einer gänzlichen Preisgebung der Ertragsteuern würde man nur auf Grund der Erkenntniß gelangen können, daß ihre Umgestaltung auf neuer Grundlage unmöglich oder daß trotz solcher Umgestaltung ihre Ersetzung durch andere Formen der Besteuerung richtiger oder zweckmäßiger sei.

2. Die verschiedenen Methoden der Fortbildung des Systemes der direkten Steuern.

a) Die Zuschlagsbelastung des Besitzeinkommens im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer.

§ 165.

Wenn der Grund für eine höhere Besteuerung des Besitzeinkommens lediglich in der vorausgesetzten stärkeren Leistungsfähigkeit, also ohne jegliche Rücksicht auf das Interesse, gefunden wird, so scheint der am nächsten liegende, einfachste Weg die Zuschlagsbelastung im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer zu sein. In der That ist dieser Weg auch in dem Italienischen Einkommensteuergesetze vom 24. August 1877 eingeschlagen worden. Die Italienische Einkommensteuer erstreckt sich aber nur auf die Erträge des beweglichen Vermögens, der Arbeit und der Hebungsrechte, und läßt hier mit Unterscheidung des fundirten und des nicht fundirten Einkommens nach vier Hauptgruppen eine verschiedene Bewerthung des für die Steuerbemessung maßgebenden Einkommens eintreten.

Nach den durch Gesetz vom 22. Juli 1894 getroffenen Abänderungen werden veranlagt:

a) mit $^{30}/_{40}$ des Ertrages die Einkünfte aus reinen Kapitalanlagen;

b) mit $^{20}/_{40}$ des Ertrages die Einkünfte aus der Verbindung von Kapital und Arbeit (Gewerbebetrieb und landwirthschaftliche Pacht);

c) mit $^{18}/_{40}$ des Ertrages die Einkünfte aus Hebungsrechten und reiner Arbeit, soweit die Quellen nicht zur Gruppe d gehören;

d) mit $^{15}/_{40}$ des Ertrages die Gehälter und Pensionen der Staats- und Kommunalbeamten.

Auch bei den Preußischen Steuerreformen von 1891/93 ist der Versuch einer Zuschlagsbelastung des fundirten Einkommens im Anschlusse an die Einkommensbesteuerung angeregt worden; hierbei wurde ein gleichmäßig prozentualer Zuschlag ($1^1/_4$ %) für alle Arten des fundirten Einkommens, jedoch unter Zulassung einer mit dem steigenden Ertrage fallenden Abzugsquote von dem für die Bemessung des Zuschlages maßgebenden Ertrage von Landwirthschafts- und Gewerbebetrieb, vorgeschlagen[1]). Es wurde jedoch der Einführung einer ergänzenden Vermögensteuer vor der Zuschlagsbesteuerung der Vorzug gegeben, indem die Sonderung des auf die Arbeit und des auf die Anwendung von Erwerbvermögen entfallenden Theiles der Erträge aus Grundbesitz und aus Gewerbebetrieb für unmöglich und der Abzug der Schuldenzinsen u. s. w. an der richtigen Stelle für überaus schwierig gehalten wurde.

Wären diese Gründe richtig, so würde sich die Forderung einer höheren Besteuerung des fundirten Einkommens wegen seiner stärkeren Leistungsfähigkeit als eine praktisch nicht ausführbare und deshalb werthlose Theorie erweisen. So weit wird man aber nicht gehen dürfen. Zwar wird sich eine auch nur annähernd zutreffende zahlenmäßige Darstellung der auf die Anwendung von Erwerbvermögen zurückzuführenden Ertragstheile weder nach allgemeinen Regeln bestimmen, noch nach den besonderen Verhältnissen des Einzelfalles bewirken lassen. Allein dieser Grund spricht nicht nur gegen die Zuschlagsbelastung, sondern auch gegen jeden anderen Weg der Vor- oder Mehrbelastung des Besitzes oder des Besitzeinkommens. Ueberall, auch auf dem Wege der Vermögens- und der Ertragsbesteuerung, ist die Gesetzgebung darauf angewiesen, die Höhe der Vor- oder Mehrbelastung nach ganz allgemeinen Rücksichten der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu bestimmen. Solche Bestimmungen würden sich auch für die

[1]) Kommissionsbericht zum Entwurfe des Ergänzungsteuergesetzes — Drucksache Nr. 127 des Abgeordnetenhauses von 1892/93 — S. 11 ff.

Zuschlagsbelastung im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer, und zwar in erheblich feinerer Ausgestaltung, als in dem oben erörterten Italienischen Einkommensteuergesetze, treffen lassen.

Dennoch ist die Zuschlagsbesteuerung aus einem anderen praktischen Grunde unmöglich. Die auf die Erfassung des wirklichen individuellen Einkommens gerichtete Veranlagung der Einkommensteuer ist schon für sich allein mit solchen praktischen Schwierigkeiten verknüpft, daß jede weitere Erschwerung durch Verfolgung anderer Ziele ausgeschlossen, vielmehr nach Möglichkeit auf Erleichterung des Veranlagungsgeschäftes Bedacht genommen werden muß. Wer sich die Schwierigkeiten vergegenwärtigt, denen die Veranlagung gerade bei Feststellung der Erträge aus den Quellen des Grundvermögens und des Gewerbebetriebes begegnet, wird die Ueberzeugung theilen, daß eine Unterstützung der Veranlagungsbehörden, wie sie mittelst zweckmäßig eingerichteter Ertragsteuern möglich (§§ 167 ff., 182 ff.), in hohem Grade erwünscht, dagegen die gleichzeitige Durchführung der Zuschlagsbelastung mit den hier gebotenen feineren Unterscheidungen ohne Gefährdung des ganzen Werkes nicht möglich sein würde. Auch die Steuerpflichtigen würden den sich aus der allgemeinen Zuschlagsbesteuerung ergebenden höheren Anforderungen in Bezug auf den Inhalt der Steuererklärungen, ihrer Mitwirkung beim Veranlagungsgeschäfte u. s. w. kaum entsprechen können.

So erwünscht der Weg der Zuschlagsbesteuerung mit Rücksicht auf die Einheitlichkeit des ganzen Systemes der direkten Steuern und des Verfahrens sein würde, so muß er doch schon aus praktischen Gründen verschlossen bleiben.

Ueberdies würde eine lediglich an den Ertrag geknüpfte Zuschlagsbesteuerung überall dort versagen, wo kein oder ein nur geringfügiger Ertrag erzielt wird. Um für solche Fälle eine dem Interesse entsprechende steuerliche Belastung zu sichern, bedürfte es ergänzender Bestimmungen über die Besteuerung nach der Ertragsfähigkeit. Derartige Bestimmungen können aber nur für Ertragsteuern getroffen werden (§§ 168 ff.).

b) Die Vermögensbesteuerung.

§ 166.

Wie nach den geschichtlichen Erfahrungen eingreifende Umgestaltungen auf steuerlichem Gebiete die Nachahmung anzuregen pflegen, so scheint auch der Vorgang Preußens eine gewisse Neigung zur Ergänzung der

Einkommens- durch eine Vermögensbesteuerung hervorgerufen zu haben. Dies erklärt sich durch die starke Abneigung gegen die bestehenden Formen der Ertragsbesteuerung, welche den Gedanken an die Möglichkeit einer tiefgreifenden Umgestaltung der Ertragsteuern überhaupt nicht aufkommen läßt.

Mittelst der Vermögensbesteuerung läßt sich zweifellos eine an sich nicht unberechtigte Ergänzung der Einkommensbesteuerung erreichen. Hierbei handelt es sich aber keineswegs nur um eine der höheren Leistungsfähigkeit des Besitzeinkommens entsprechende und sich hierauf beschränkende, sondern um eine weiter gehende und zugleich auf anderen Rücksichten beruhende Ergänzung.

Die sich im fundirten Einkommen ausprägende höhere Leistungsfähigkeit wird bei der Vermögensbesteuerung, welche Einkommen und quellenmäßige Erträge grundsätzlich außer Acht läßt, überhaupt nicht berücksichtigt. Freilich werden auch durch die Vermögensbesteuerung Ertrag und Einkommen mittelbar und in irgend einem Maße betroffen; aber doch immer nur, soweit die Quellen Ertrag geben und Einkommen bilden, und in welchem Maße sie getroffen werden, entzieht sich jeder Berechnung. Wer also eine der höheren Leistungsfähigkeit entsprechende stärkere Belastung des fundirten Einkommens verlangt, kann die Vermögensbesteuerung als eine hierfür geeignete Form nicht anerkennen.

Ob der Vermögens- oder der Ertragsbesteuerung der Vorzug gebührt, hängt an erster Stelle davon ab, ob das Interesse und die Leistungsfähigkeit in dem Vermögen oder in dem Ertrage einen richtigeren und zuverlässigeren Ausdruck finden; an zweiter Stelle kommen Rücksichten praktischer Zweckmäßigkeit in Betracht. Zwar läßt sich hierüber erst dann ein abschließendes Urtheil bilden, wenn die Umgestaltung der Ertragsbesteuerung in ihren Grundzügen dargelegt sein wird (§§ 167 ff.). Indessen können schon an dieser Stelle die dem Vermögen als Maßstab von Interesse und Leistungsfähigkeit anhaftenden Unvollkommenheiten zur übersichtlichen Darstellung gelangen.

Der Grad des Interesses wie der Leistungsfähigkeit zeigt sich nicht so sehr in der Höhe des Vermögens als in der Art seiner Anlegung und Nutzbarmachung und hierfür ist der Ertrag der geeignetste Maßstab. Dies läßt sich bei allen Gruppen des Erwerbvermögens beobachten.

Der unternehmende Kapitalist, welcher, ohne Spekulant zu sein, seine Gelder stets in vortheilhaftester Weise anlegt, benutzt die Einrichtungen des Staates zur Erzielung eines hohen Ertrages in weit

stärkerem Grade, als derjenige, welcher seine Kapitalien dauernd in Konsols oder sonstigen fest verzinslichen Papieren oder Hypotheken mit niedrigem Zinsfuße belegt. Gleichwohl wird der Erstere, wenn er nur darauf Bedacht nimmt, in dem maßgebenden Zeitpunkte der Veranlagung Effekten von geringem Kurswerthe zu besitzen, von der Vermögensteuer nicht höher oder gar vielleicht noch wesentlich niedriger betroffen als der Letztere.

Der Kaufwerth des ländlichen Grundbesitzes übersteigt durchweg um ein Beträchtliches die Summe des kapitalisirten Ertrages und ist zudem ohne Rücksicht auf den Ertrag starken örtlichen Verschiedenheiten unterworfen. Die Vermögensbesteuerung trifft daher diesen Grundbesitz nicht nur im Vergleiche mit dem sonstigen Erwerbvermögen in unverhältnißmäßiger Höhe, sondern auch unter sich je nach den Zufälligkeiten der örtlichen Preisbildung in sehr verschiedenem Maße. Hieraus erklärt sich das bei Einführung der Preußischen Vermögensteuer bemerkbare und seitdem stets fortgesetzte Drängen der Grundbesitzer auf Bewerthung der Güter nach dem Ertrage.

Am auffälligsten tritt aber die Unvollkommenheit des Vermögens zur Bemessung von Interesse und Leistungsfähigkeit auf dem gewerblichen Gebiete hervor. Hier werden in den mannigfaltigsten Abstufungen und Schwankungen bald bei hohem Gewerbevermögen niedrige, bald bei niedrigem Gewerbevermögen hohe Erträge erzielt. Hierfür sind neben der Arbeit, Tüchtigkeit und Umsicht des Gewerbetreibenden die verschiedensten, häufig von seinem Willen und Können gar nicht abhängigen Umstände entscheidend, wie: Schnelligkeit des Umsatzes, Gunst oder Ungunst der Einkaufs-, Absatz-, Produktions-, Verkehrsverhältnisse, wirthschaftliche und politische Krisen, Aenderungen in der in- und ausländischen Handels- und Zollpolitik, Mode und Liebhaberei und Zufälligkeiten aller Art. Wie das Gewerbevermögen einen auch nur einigermaßen zutreffenden Maßstab für Interesse und Leistungsfähigkeit bilden sollte, ist in der That nicht zu erkennen.

Auch in praktischer Hinsicht ist die Vermögensbesteuerung mit erheblichen Nachtheilen behaftet.

Die Vorstellung, als ob die Veranlagung der Vermögensteuer unschwierig sei, beruht auf Irrthum; im Gegentheile, die Feststellung und Bewerthung bereitet die größten Schwierigkeiten und das Ergebniß der Veranlagung bleibt höchst unsicher, so daß eine Gleichmäßigkeit der Veranlagung nicht erreicht werden kann (§§ 141, 142).

Die Vermögensbesteuerung erfordert eine besondere, kostspielige und lästige Veranlagung, ohne daß die Ergebnisse für die Einkommensbesteuerung irgendwie nutzbar verwendet werden könnten.

Bei Vergleichung mit den Einrichtungen einer richtig und zweckmäßig umgestalteten Ertragsbesteuerung (§ 186) werden diese und sonstige Mängel der Vermögensbesteuerung den Gegenstand weiterer Erörterung bilden.

c) Die Ertragsbesteuerung.

α) Uebersicht der leitenden Grundsätze.

§ 167.

Die folgende Darstellung kann nur die allgemeinen Grundzüge einer möglichen Umgestaltung der Ertragsbesteuerung in ihren bisher üblichen Formen zum Gegenstande haben. Es soll gezeigt werden, in welchen Hauptrichtungen sich die Umgestaltung bewegen könnte, um neben der allgemeinen Einkommensbesteuerung eine dem höheren Grade von Interesse und Leistungsfähigkeit entsprechende Vorbelastung der mit Erwerbvermögen ausgestatteten Ertragsquellen zu erreichen. Dagegen verbietet sich von selbst das Eingehen auf Einzelheiten, welche mehr oder weniger von den Verhältnissen des einzelnen Staates abhängig sind.

Zum besseren Verständnisse empfiehlt es sich, eine Uebersicht der leitenden Grundsätze vorauszuschicken, deren Begründung und nähere Ausgestaltung der weiteren Darstellung vorbehalten bleibt.

A. Berücksichtigung von Interesse und Leistungsfähigkeit.

Die Vorbelastung durch Ertragsteuern richtet sich vornehmlich nach dem höheren Interesse, welches durch die Anwendung von Erwerbvermögen zur Gewinnerzielung in den Ertragsquellen des Grundvermögens, Hausbesitzes, Gewerbebetriebes und Geldkapitales begründet wird. Hierneben ist aber die Leistungsfähigkeit in weitem Umfange zu berücksichtigen.

Die Ertragsteuerpflichtigen haben deshalb einen dem höheren Grade von Interesse entsprechenden, gesetzlich zu bestimmenden Mindestbetrag (Interessebelastung) zu entrichten; ob und wieweit hierüber hinaus eine höhere Besteuerung stattzufinden hat, ist von Rücksichten der Leistungsfähigkeit abhängig.

Das Maß der Interessebelastung bestimmt sich nach einem überall gleichmäßigen Bruchtheile (etwa der Hälfte) desjenigen Steuerfußes,

welcher bei Zugrundelegung der vollen, nicht durch Abzug von Schuldenzinsen und Passivrenten gekürzten Summe des Ertrages oder der Ertragsfähigkeit anzuwenden sein würde (vergl. unten zu C, D).

B. Steuerpflichtigkeit.

Behufs Bestimmung der Steuerpflichtigkeit und des Maßes der Besteuerung bildet innerhalb jeder einzelnen Steuerform die Gesammtheit des hier werbenden Vermögens und erzielten Gewinnes, insbesondere also bei Vereinigung mehrerer gleichartiger Quellen in einer Hand die Summe des Vermögens und Gewinnes aller dieser Quellen die maßgebende steuerliche Einheit, welche nur von einer einzigen, sich nach der wirthschaftlichen Natur der Quelle oder der Mehrheit von Quellen in ihrer Gesammtheit bestimmenden Steuerform getroffen werden darf.

Die untere Grenze der Steuerpflichtigkeit kann je nach dem Grade von Interesse und Leistungsfähigkeit für die einzelnen Steuerformen verschieden bestimmt werden; oberhalb der gesetzlich gezogenen Grenze ist die Steuerpflichtigkeit allgemein.

Die zeitliche Steuerpflichtigkeit erstreckt sich auf die beim Beginne des Steuerjahres bestehenden Ertragsquellen und endet mit dem Ablaufe des Steuerjahres, in welchem die Voraussetzungen der Steuerpflichtigkeit erloschen sind.

1. Die Gebäudesteuer erstreckt sich als Wohnhaussteuer, ohne Ziehung einer unteren Grenze der Steuerpflichtigkeit, ausschließlich auf die Wohnhäuser nebst unbeweglichem Zubehör (Hausbesitzungen), unter Freilassung der nur nebensächlich zu Wohnungen benutzten Räume in Gebäuden, die der Hauptsache nach landwirthschaftlichen oder gewerblichen Betrieben dienen.
2. Die Grundsteuer trifft das eines natürlichen Ertrages fähige, nicht den Bestandtheil einer Hausbesitzung oder eines Gewerbebetriebes bildende Land in seinen wirthschaftlichen Einheiten. Solche Besitzer kleiner Grundstücke, welche zur Gewinnung ihres nothdürftigen Lebensbedarfes auf den Landertrag angewiesen sind, bleiben steuerfrei.
3. Die Gewerbesteuer ist über den Kreis des Gewerbebetriebes im engeren Sinne hinaus auf die mit Erwerbvermögen ausgestatteten Quellen der selbständigen freien Berufe auszudehnen (Erwerbsteuer). Die Steuerpflichtigkeit knüpft sich überall an die Erreichung einer bestimmten Höhe des quellenmäßigen Ertrages (1500 ℳ.) oder Vermögens (etwa 5000 ℳ.).

4. Die Kapitalrentensteuer erfaßt, unter Freilassung aller mit Einkommen unter 1500 ℳ. zur Einkommensteuer veranlagten Personen, die volle nach Abzug der Schuldenzinsen und Passivrenten (unten zu C) verbleibende Summe der Erträge aus dem Kapitalvermögen.

C. Grundlage und Maßstab der Besteuerung.

1. Die Besteuerung erfolgt überall auf einheitlicher Grundlage und nach einheitlichem Maßstabe. Dies ist der Regel nach der wirkliche, durch Rechnung oder Schätzung gefundene, quellenmäßige Ertrag, und zwar bei der Kapitalrentensteuer der Ertrag des letzten Vorjahres, im Uebrigen ein nach den Erträgen eines mehrjährigen Zeitraumes bemessener Durchschnittsertrag. Maßgebend ist der nach Abzug der Betriebskosten und Abschreibungen vom Rohertrage des Betriebs- oder Wirthschaftsjahres verbleibende quellenmäßige Reinertrag, und zwar unter Zugrundelegung des Miethwerthes bei der Wohnhaus- und des durch Selbstbewirthschaftung zu erzielenden Ertrages bei der Grundsteuer.
2. Der Abzug von Schuldenzinsen und Passivrenten ist im Bereiche der Grund-, Wohnhaus- und Erwerbsteuer unbedingt von dem Nachweise des wirthschaftlichen Zusammenhanges der Schuld oder Last mit der Quelle abhängig, und hier auch dann nur bis zur Erreichung der Grenze der Interessebelastung (oben zu A) gestattet; dagegen ist bei der Kapitalrentensteuer der Abzug aller nicht bereits bei den übrigen Ertragsquellen berücksichtigten Schuldenzinsen und Renten, ohne Rücksicht auf den Entstehungsgrund, in vollem Umfange zulässig.
3. Soweit besondere Gründe Ausnahmen von der Regel der Besteuerung nach dem wirklichen Ertrage bedingen, ist die Ertragsfähigkeit maßgebend. Diese ist in möglichst weitem Umfange individuell, durch Vergleichung mit durchschnittlichen Erträgen wesentlich gleichartiger Quellen, zu ermitteln. Hiernach ist auch insbesondere zur Feststellung des Maßes der Interessebelastung (oben zu A) im Bereiche der Grund- und Gebäudesteuer zu verfahren. Auf dem Gebiete der Erwerbsteuer bedarf es einer besonderen Interessebelastung nur für die Erwerbgesellschaften (Aktienvereine u. s. w.); hier ist die Ertragsfähigkeit im Anschlusse an das Erwerbvermögen (Grundkapital) durch Anwendung eines für die Interessebelastung maßgebenden, vom Gesetze zu be-

stimmenden Zinsfußes (von 4 oder 5 %) festzustellen. Bei der Kapitalrentenbesteuerung ist eine besondere Interessebelastung ganz ausgeschlossen.

D. Steuerfuß.

Der Steuerfuß ist für alle Ertragsteuern gleichmäßig in Prozenten des Ertrages oder der Ertragsfähigkeit zu bestimmen und bis zu dem Höchstbetrage, welcher hinter dem für die Einkommensbesteuerung festgesetzten Höchstbetrage wesentlich zurückbleiben muß, progressiv (etwa von ½ bis 3 %) zu gestalten.

E. Veranlagung und Verwaltung.

Die Veranlagung und Verwaltung der allgemeinen Einkommensteuer und der Ertragsteuern erfolgt nach Rücksichten der vollen Einheitlichkeit der gesammten Besteuerung.

Die Kapitalrentenbesteuerung wird durch Zuschlagsbelastung im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer bewirkt. Die Veranlagung aller übrigen Ertragsteuern geschieht durch besondere, unter Wahrung des staatlichen Interesses und der Einheitlichkeit der gesammten Besteuerung, je für die einzelne Steuerform fachmännisch zusammengesetzte Veranlagungsbehörden (Steuerausschüsse). Die von diesen bewirkten Feststellungen der quellenmäßigen Erträge sind, soweit sie überhaupt für die Veranlagung der Einkommensteuer in Betracht kommen, hierfür unmittelbar und in einer die Einkommensteuer-Veranlagungsbehörden bindenden Weise zu verwerthen.

β) Berücksichtigung von Interesse und Leistungsfähigkeit.

§ 168.

Das Verlangen, den gesammten Bedarf an direkten Steuern ausschließlich nach der Leistungsfähigkeit zu vertheilen, ist bereits des Oefteren als eine einseitige Uebertreibung bezeichnet worden. Richtig ist nur, daß die Leistungsfähigkeit an erster Stelle berücksichtigt werden und deshalb bei der allgemeinen Einkommensteuer, als der Hauptsteuer des Systemes, für die Bemessung der Steuerpflicht und des Steuerfußes den Ausschlag geben muß.

Dagegen darf das durch den Besitz von Erwerbvermögen begründete höhere Maß von Interesse an den Staatseinrichtungen nicht völlig außer Acht gelassen werden. Die Besitzer von Erwerbvermögen können sich im Gegensatze zu den Nichtbesitzern diejenigen Vortheile zu eigen machen, welche die Benutzung der kostspieligen Staatseinrichtungen

zum Schutze des Vermögens, zur Hebung des Verkehres und des Erwerblebens u. s. w. gewährt, ohne durch Gebühren einen genügenden Ausgleich zu finden. In welchem Maße sie sich diese Vortheile, nach Geldwerth bemessen, thatsächlich zuwenden, ist allein nicht entscheidend. Schon die bloße Thatsache des Besitzes von Erwerbvermögen als einer zur Ertragserzielung geeigneten Quelle begründet ein höheres Maß von Interesse am Staate und seinen Einrichtungen. Wer mit seinem Grund und Boden oder mit seinem Hause einen räumlichen Theil des Staatsgebietes besitzt und zu seinem Erwerbe verwendet, Wer unter dem Schutze des Staates und mit Ausnutzung der Staatseinrichtungen sein Vermögen im Gewerbebetriebe oder durch Kapitalanlage nutzt, hat zweifellos ein höheres Interesse an der Erhaltung des Staates und an der Förderung der Staatszwecke und -einrichtungen als der Nichtbesitzer; und diese Rücksicht allein genügt zur Rechtfertigung einer steuerlichen Vorbelastung der Ertragsquellen.

Die lediglich der Leistungsfähigkeit angepaßte Einkommensbesteuerung (Nettobesteuerung) ist für sich allein unzulänglich. Dies tritt zwar in Zeiten eines allgemeinen wirthschaftlichen Aufschwunges weniger hervor, äußert sich aber um so eindringlicher bei einem wirthschaftlichen Niedergange. In solchen Zeiten werden die sonst nur vereinzelt vorkommenden Fälle, daß wohlhabende oder reiche Gewerbetreibende, ja gar die Inhaber von Großbetrieben, wegen erlittener gewerblicher Verluste ganz einkommensteuerfrei bleiben oder nur zu geringfügigen Beträgen veranlagt werden, sich in bedenklichem Umfange häufen. Landwirthe und Gewerbetreibende, welche wegen schlechter Wirthschaft keine Erträge erzielen, wird es zu allen Zeiten geben. Es ist aber auch kein Geheimniß, daß tüchtige Landwirthe, die unter den gegenwärtigen mißlichen Umständen ohne Ertrag wirthschaften, sich lediglich zur Vermeidung einer Minderung ihres Ansehens oder aus sonstigen persönlichen oder sozialen Rücksichten zur Einkommensteuer veranlagen lassen. Weiter kommen hier in Betracht die gar keinen Ertrag abwerfenden Luxusbesitzungen, wie unbewohnte Schlösser, Villen u. s. w., Luxusgärten, Park- und sonstige Anlagen, nach Rücksichten der Liebhaberei bewirthschaftete Güter u. s. w.; vor allem aber die der Bau- oder Terrainspekulation dienenden völlig ertraglosen oder nur geringfügige Nebenerträge liefernden Ländereien. Endlich ist der gesammte Besitz der todten Hand hier besonders hervorzuheben.

Es widerspricht dem allgemeinen Gerechtigkeitsgefühle und führt zu berechtigter Unzufriedenheit, wenn solche, von der Einkommensteuer

gar nicht oder nur mit geringfügigen Beträgen getroffene Besitzer von Erwerbvermögen an der Aufbringung des Bedarfes der direkten Steuern gar nicht oder nur in ganz untergeordnetem Maße betheiligt werden.

Gerade hier, wo theils wegen fehlenden Einkommens, theils infolge der Beschränkung des Einkommensbegriffes auf natürliche Personen die Einkommensbesteuerung und damit zugleich auch die von den Vertretern der ausschließlichen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangte höhere Besteuerung des Besitzeinkommens völlig versagt, zeigt sich auf das Deutlichste die Nothwendigkeit einer Vorbelastung des Erwerbvermögens durch besondere Steuern.

§ 169.

Die Vorbelastung durch Ertragsteuern soll an erster Stelle die Ertragsquellen nach dem Maße des sich in der Anwendung des quellenmäßigen Erwerbvermögens zur Ertragserzielung ausdrückenden höheren Grades von Interesse, insoweit also ohne Rücksicht auf die Person und die persönlichen Verhältnisse der Besitzer, treffen. Soweit es mit der Erreichung dieses Zieles vereinbar ist, soll aber auch die Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden, besonders hinsichtlich der Begrenzung der Steuerpflichtigkeit (§§ 170 ff.), des Abzuges von Schuldenzinsen und Passivrenten (§ 177) und der Bemessung des Steuerfußes (§ 181). Weitere Erleichterungen würden keineswegs ausgeschlossen sein, aber nur aus besonderen gesetzlichen Gründen als Ausnahmen von der Regel zugelassen werden dürfen.

Die mit Erwerbvermögen ausgestatteten Quellen sind Grundvermögen, Hausbesitz, Gewerbebetrieb und Geldkapital. Hiernach bestimmen sich die verschiedenen Ertragsteuerformen, so daß im Einzelnen Grund-, Gebäude-, Gewerbe- und Kapitalrentensteuer zu unterscheiden sind. Innerhalb einer jeden dieser Steuerformen läßt sich der für die Besteuerung maßgebende Grad von Interesse und Leistungsfähigkeit nur nach der quellenmäßigen Gesammtheit bestimmen. Die Besteuerung knüpft sich deshalb, insbesondere hinsichtlich der Steuerpflichtigkeit und des Maßes der Besteuerung, an die wirthschaftliche Einheit der Quelle — die einzelne Grund- oder Hausbesitzung, den einzelnen für sich selbständigen Gewerbebetrieb —, und bei Vereinigung mehrerer gleichartiger Quellen in einer Hand an die Mehrheit dieser Quellen als die maßgebende steuerliche Einheit.

Die Beibehaltung der bisherigen Gepflogenheit, die Besteuerung an einzelne Theile eines wirthschaftlichen Ganzen — z. B. an die

einzelnen Parzellen eines Gutes, oder an die einzelnen Gebäude einer Hausbesitzung, oder an gewerbliche Theilbetriebe — zu knüpfen und die Vereinigung mehrerer gleichartiger Quellen in einer Hand ganz unberücksichtigt zu lassen, würde ein falsches Bild von Interesse und Leistungsfähigkeit ergeben, und muß deshalb, zumal bei Zugrundelegung des quellenmäßigen Ertrages, ganz verlassen werden (§ 176).

Es handelt sich im Weiteren um die richtige Abgrenzung der Besteuerung nach dem Interesse und nach der Leistungsfähigkeit.

Bei der Kapitalrentensteuer ist die Gestattung des Abzuges von Schuldenzinsen und Passivrenten in vollem Umfange unabweislich geboten (§§ 159 f., 167, 175, 177). Hier läßt sich durch richtige Bestimmung der unteren Grenze der Steuerpflichtigkeit und des Steuerfußes ein genügender Ausgleich zwischen Interesse und Leistungsfähigkeit finden (§ 175).

Dagegen bedarf es bei der Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer einer festen gesetzlichen Unterscheidung zwischen der nach dem Interesse gebotenen und einer hierüber hinausgehenden, von den Voraussetzungen der Leistungsfähigkeit abhängigen Belastung. Die Interessebelastung stellt den unter allen Umständen zu entrichtenden, von persönlichen Verhältnissen und Rücksichten der Leistungsfähigkeit nicht beeinflußten Mindestbetrag der Besteuerung dar; ob und in welchem Betrage hierüber hinaus eine weitere Belastung stattfindet, hängt von der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ab. Das Maß der Interessebelastung wird zweckmäßiger Weise durch gesetzliche Bestimmung eines Bruchtheiles desjenigen Steuerfußes zum Ausdrucke gebracht, welcher sich unter Zugrundelegung des vollen — nicht durch Abzug von Schuldenzinsen und Passivrenten gekürzten (§ 177) — Reinertrages ergiebt. Die Höhe dieses Bruchtheiles wird derartig von den besonderen Verhältnissen der einzelnen Staaten beeinflußt, daß sich allgemeine Grundsätze hierüber nicht aufstellen lassen.

Wenn z. B. unter Zugrundelegung des vollen Reinertrages ein 3 % Steuerfuß anzuwenden und die Interessebelastung auf die Hälfte bestimmt wäre, so würden von einer Ertragsquelle mit einer für die Besteuerung maßgebenden Höhe des Ertrages oder der Ertragsfähigkeit von 50 000 ℳ. (§§ 177 ff.) als Mindestbetrag der Steuer, ohne Rücksicht auf Leistungsfähigkeit, insbesondere auf die Entrichtung von Schuldenzinsen, $1^1/_2$ % von 50 000 ℳ. = 750 ℳ. zu entrichten sein. Wären Schuldenzinsen in Höhe von 25 000 ℳ. zu zahlen, so würde sich mit deren Abzuge der gleiche Steuerbetrag, nämlich 3 % von

50 000—25 000 = 25 000 ℳ. mit 750 ℳ. ergeben. Kämen nur 10 000 ℳ. Schuldenzinsen in Abzug, so betrüge die Steuer 3 % von 50 000—10 000 = 40 000 ℳ., also 1200 ℳ. Wären überhaupt keine Schuldenzinsen zu entrichten, so würde die 3 % Steuer von dem vollen Betrage der 50 000 ℳ. mit 1500 ℳ. zu veranlagen sein.

Mit einer solchen Unterscheidung zwischen Interessebelastung und weitergehender Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird der Ertragsbesteuerung der ihren bisherigen Formen anhaftende Charakter der reinen Objekt- und Bruttobesteuerung genommen und der Natur der direkten Steuern, deren Hauptmerkmal gerade die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit bildet, in weitem Umfange Rechnung getragen, während zugleich der Forderung der steuerlichen Vorbelastung nach dem Interesse genügt wird.

Wie die Leistungsfähigkeit weiter zu berücksichtigen ist, wird in der folgenden Darstellung an den geeigneten Stellen erörtert werden.

γ) Steuerpflichtigkeit.

aa. Die allgemeinen Grundzüge.

§ 170.

Jede Ertragsbesteuerung muß insofern einen objektiven Charakter an sich tragen, als sich die Besteuerung ohne Rücksicht auf die Person des Inhabers an die Ertragsquelle als solche, oder bei Vereinigung mehrerer Ertragsquellen derselben Gattung in der Hand desselben Besitzers an die Mehrheit dieser Quellen als steuerliche Einheit (§§ 169, 176) anzuschließen hat. Die Ertragsquelle oder die Mehrheit der in einer Hand vereinigten gleichartigen Quellen bildet den Gegenstand oder das Objekt der Besteuerung in dem Sinne, daß sich die Steuerpflichtigkeit und das Maß der Besteuerung an erster Stelle nach ihren Eigenschaften richten. Ob der Inhaber eine natürliche oder eine juristische Person oder ein nicht mit voller juristischer Persönlichkeit ausgestattetes Rechtssubjekt ist, macht keinen Unterschied. Die subjektive Steuerpflicht tritt in den Hintergrund; steuerpflichtig ist der Inhaber und dies ist regelmäßig der Eigenthümer der Quelle, bei verpachteten oder zum Nießbrauche überlassenen Gewerbebetrieben aber der Pächter oder Nießbraucher. Für die Entrichtung der Steuer haftet das Vermögen der Quelle und es besteht deshalb kein Bedürfniß, neben dem Inhaber noch andere Personen haftbar zu machen.

Jede steuerliche Einheit, also die einzelne selbständige Ertragsquelle oder die Mehrheit der in einer Hand vereinigten gleichartigen Quellen,

darf aber in ihrem ganzen Umfange und in allen ihren Bestandtheilen nur von einer einzigen Ertragsteuer betroffen werden, und diese bestimmt sich nach der wirthschaftlichen Natur der Quelle oder der Mehrheit von Quellen in ihrer Gesammtheit. Der für die Besteuerung maßgebende Grad von Interesse und von Leistungsfähigkeit, soweit letztere überhaupt zu berücksichtigen ist, läßt sich nur einheitlich nach der wirthschaftlichen Natur des Ganzen bestimmen und hiermit ist die Anwendung mehrerer Ertragsteuern neben einander auf dieselbe Quelle oder die eine steuerliche Einheit bildende Mehrheit gleichartiger Quellen ausgeschlossen. Es ist ein starker Mangel der bestehenden Steuerformen, daß sie neben einander eine und dieselbe Quelle mehrfach belasten, z. B. die landwirthschaftlichen Besitzungen zugleich der Grund- und der Gebäudesteuer oder gar die mit gewerblichem Grund- und Gebäudebesitz ausgestatteten Gewerbebetriebe zugleich zur Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer heranziehen. Dieser Fehler muß vermieden werden.

Es erscheint daher nothwendig, das Gebiet der einzelnen Ertragsteuern in Bezug auf die Steuerpflichtigkeit in bestimmter Weise gegen einander abzugrenzen, so daß alle Bestandtheile einer einzelnen Quelle oder einer steuerlichen Einheit nur bei dieser, hier aber auch in vollem Umfange berücksichtigt werden.

Die untere Grenze der Steuerpflichtigkeit kann bei den verschiedenen Ertragsteuern je nach dem Grade des Interesses und der Leistungsfähigkeit durch das Gesetz verschieden bestimmt werden. Es besteht keine innere Nothwendigkeit, die sämmtlichen, auch die geringfügigsten Quellen mit einer Ertragsteuer zu belasten; vielmehr läßt sich nach Billigkeitsrücksichten eine von dem Grade des Interesses und der Leistungsfähigkeit abhängige untere Grenze der Steuerpflichtigkeit ziehen. Ob und wie dies geschehen soll, kann aber nicht für alle Ertragsteuern nach gleichmäßigen Regeln bestimmt werden.

Oberhalb der gezogenen Grenze muß die Steuerpflichtigkeit allgemein sein, so daß Steuerbefreiungen nur als durch besondere Gründe gebotene Ausnahmen, z. B. zu Gunsten der dem Staate selbst gehörigen und zur Verfügung für staatliche Zwecke bestimmten Ertragsquellen, zulässig sind.

Die zeitliche Steuerpflichtigkeit erstreckt sich auf die beim Beginne des Steuerjahres bestehenden Ertragsquellen und endet mit dem Ablaufe des Steuerjahres, in welchem die Steuerpflichtigkeit einer

Quelle aufgehört hat. Alle während des Steuerjahres selbst eintretenden Aenderungen in dem für die Besteuerung maßgebenden Zustande einer Quelle werden erst bei der Veranlagung für das folgende Steuerjahr berücksichtigt.

Mit diesen Grundsätzen wird das leidige, für die betheiligten Steuerbehörden wie für die Pflichtigen überaus lästige, zu vielerlei rechtlichen und thatsächlichen Zweifeln führende und häufig für die Pflichtigen wegen Unterlassung rechtzeitiger Anzeige mit Strafen und sonstigen Rechtsnachtheilen verknüpfte Zu- und Abgangswesen im Laufe des Steuerjahres gänzlich beseitigt, ohne daß hieraus wesentliche Unzuträglichkeiten oder Unbilligkeiten erwüchsen. Indem die Steuerpflichtigkeit ebenso mit dem Beginne des Steuerjahres anfängt, wie sie mit dessen Ablaufe endet, wird ein für den Staat wie für die Pflichtigen zutreffender Ausgleich geschaffen. Die Pflichtigen haben die Möglichkeit, für den Beginn, das Aufhören oder die Veränderung der Quelle den ihnen steuerlich günstigeren Zeitpunkt zu wählen, auch beim Besitzwechsel durch Rechtsgeschäft unter Lebenden Bestimmungen wegen der Tragung der Steuer zu treffen.

bb. Die Gebäudesteuer (Wohnhaussteuer).

§ 171.

Zur Durchführung des Grundsatzes, eine jede Quelle oder steuerliche Einheit nach der wirthschaftlichen Natur des Ganzen nur mit einer einzigen Ertragsteuer zu belasten, empfiehlt sich die Einrichtung der Gebäudesteuer als *Wohnhaussteuer*. Die Steuerpflichtigkeit würde sich hiernach — ähnlich, aber in schärferer Ausprägung, wie bei der Oesterreichischen Gebäudesteuer — zu beschränken haben auf die *Wohnhäuser* im engeren Sinne, d. h. auf die *ausschließlich oder in der Hauptsache zu Wohnungen* für Menschen bestimmten oder eingerichteten Häuser mit ihrem gesammten unbeweglichen Zubehör (Nebengebäude, Hofräume, Hausgärten), so daß die *Hausbesitzung* in diesem Umfange oder die aus mehreren Hausbesitzungen bestehende steuerliche Einheit den Gegenstand der Besteuerung bildet.

Auf der einen Seite sind hiernach alle nicht zu Wohnungzwecken, insbesondere die zu landwirthschaftlichen oder gewerblichen Zwecken dienenden Bestandtheile einer Hausbesitzung, ungeachtet ihrer nebensächlichen fremden Bestimmung, bei der Quelle des Hausbesitzes zu berücksichtigen und keiner anderen Besteuerung unterworfen, während

auf der anderen Seite Wohnungen oder Wohnräume außerhalb einer Hausbesitzung in jenem Sinne nicht von einer Gebäudesteuer betroffen werden, sondern nur als Bestandtheile einer landwirthschaftlichen oder gewerblichen Quelle in Betracht kommen können. Insbesondere sind also alle landwirthschaftlichen und gewerblichen Gebäude, wenn sie auch nebensächlich den Wohnungzwecken des Landwirthes oder des Gewerbetreibenden dienen, der Gebäudebesteuerung entzogen, so daß die Landwirthe und die Gewerbetreibenden, sofern sie nicht einen von dem landwirthschaftlichen oder gewerblichen Betriebe zu unterscheidenden besonderen Hausbesitz haben, nur zur Grund- oder Gewerbesteuer herangezogen werden können.

In stark überwiegendem Maße wird sich demnach die Gebäudebesteuerung als die städtische und die Bodenbesteuerung als die ländliche Besteuerungsform darstellen und dies entspricht auch völlig dem Charakter beider Steuern. Denn durchschnittliche Miethwerthe als die einzig brauchbare Grundlage der Gebäudebesteuerung giebt es regelmäßig nur in Städten und auch hier nur für Wohngebäude, und es bedarf künstlicher Behelfe, um für landwirthschaftliche und für gewerbliche Gebäude etwas dem Miethwerthe Aehnliches zu finden. Für die auf dem Lande belegenen und als besondere Einheit steuerpflichtigen Schlösser und herrschaftlichen Wohnhäuser, Villen und sonstigen Hausbesitzungen lassen sich Miethwerthe durch Vergleichung ermitteln. Diese müssen der Wohnhaussteuer als der hier einzig möglichen Form der Ertragsbesteuerung unterworfen bleiben.

Mit der Einrichtung der Gebäudesteuer als Wohnhaussteuer wird sich auch die Veranlagung und Verwaltung der Steuer in sehr erwünschter Weise vereinfachen.

Ein Bedürfniß zur Begrenzung der Steuerpflichtigkeit nach unten hin wird bei einer Wohnhaussteuer kaum bestehen, da auch bei kleinem Hausbesitze regelmäßig ein die Besteuerung rechtfertigender höherer Grad von Interesse und Leistungsfähigkeit vorhanden ist. Ebensowenig wird ein Bedürfniß zur allgemeinen zeitweiligen Freilassung von Neubauten anzuerkennen sein. Sollten aber nach den besonderen Verhältnissen eines Staates Billigkeitsgründe oder Rücksichten des öffentlichen Wohles — z. B. wegen Beschaffung gesunder und billiger Wohnungen für Arbeiter u. s. w. — in der einen oder der anderen Richtung eine Begrenzung der Steuerpflichtigkeit erheischen, so würden Bedenken hiergegen nicht obwalten.

cc. Die Grundsteuer.

§ 172.

Gegenstand der Besteuerung ist das eines natürlichen Ertrages fähige Land (§ 144), soweit es nicht Bestandtheil einer selbständigen Hausbesitzung oder eines Gewerbebetriebes und deshalb bei der Besteuerung dieser Quellen zu berücksichtigen ist (§§ 170, 171). Der Gewerbebetrieb der Landwirthe (§ 154) bildet eine besondere, nach den Grundsätzen der Gewerbesteuer zu behandelnde Quelle.

Bei Bestimmung der steuerlichen Einheit ist von der bisher allgemein üblichen Anknüpfung der Steuerpflichtigkeit an die nach objektiven Eigenschaften gebildeten Parzellen ganz und gar Abstand zu nehmen, vielmehr überall der Wirklichkeit zu folgen (§§ 176 ff.).

Hiernach knüpft sich zwar die Ertragsermittelung an jede von dem Eigenthümer selbständig für sich bewirthschaftete Besitzung in ihrem vollen Bestande, sowie bei verpachteten oder dem Nießbrauche unterworfenen Besitzungen oder Grundstücken an jede Besitzung oder jedes Grundstück in dem sich aus dem maßgebenden Rechtsgeschäfte (Pachtvertrag u. s. w.) ergebenden Umfange, jedesmal nach dem Zustande beim Beginne des Steuerjahres. Dagegen ist für die Steuerpflichtigkeit und das Maß der Besteuerung die Summe der Erträge aller Besitzungen und Grundstücke desselben Eigenthümers entscheidend (§§ 169, 176 ff.).

Der bei der bisherigen Parzellenbesteuerung angewandte Grundsatz, jedes Grundstück ohne irgend welche Rücksicht auf seine Größe der Besteuerung zu unterwerfen, entspricht zwar der Auffassung, daß jeder, auch der kleinste Grundbesitz den Eigenthümer zum Herrn eines Theiles des Staatsgebietes macht und schon wegen des hiermit begründeten Interesses die Besteuerung erfordert. Indessen brauchen aus diesem Grundsatze nicht die äußersten, jede Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ausschließenden Folgerungen gezogen zu werden. Vielmehr empfiehlt es sich, denjenigen Besitzern kleiner Grundstücke, welche zur Gewinnung ihres nothdürftigen Lebensbedarfes (Existenzminimum — § 81) auf die Landwirthschaft als Haupt- oder Nebenzweig des Erwerbes angewiesen sind, durch Freilassung von der Besteuerung eine billige Erleichterung zu gewähren. Die Grenze darf aber nicht zu weit gezogen werden; im Allgemeinen wird die Freilassung sich auf den zum vollständigen Lebensunterhalte nicht ausreichenden Kleinbesitz zu beschränken haben.

Dagegen werden Steuernachlässe wegen wesentlicher Verminderung der Leistungsfähigkeit infolge von Mißernten und Unglücksfällen (Ueber-

schwemmung, Viehverlust, Brand u. s. w.) in weiterem Umfange gesetzlich zu gewähren sein.

dd. Die Gewerbesteuer (Erwerbsteuer).

§ 173.

Bereits früher (§§ 154, 155) ist auf die Nothwendigkeit einer Beschränkung der Gewerbesteuerpflichtigkeit sowie auf die Schwierigkeiten hingewiesen worden, welche der Abgrenzung der Steuerpflichtigkeit entgegenstehen. Die Schwierigkeiten entspringen theils aus der nahen Berührung des gewerblichen Gebietes und des Bereiches selbständiger Arbeitsthätigkeit (freie Berufe), theils aus der Geringfügigkeit von Interesse und Leistungsfähigkeit auf einem bedeutenden Theile des gewerblichen Gebietes.

Zieht man in Erwägung, daß eine große, ja wohl die weit überwiegende Zahl von Gewerbetreibenden im jetzigen engeren Sinne (Agenten, Makler, Kommissionäre, Kleinbetriebe des Handwerkes, des Handels, der persönlichen Dienstleistungen u. s. w.) kein höheres, ja häufig ein erheblich geringeres Erwerbvermögen, dagegen zum großen Theile einen weit geringeren Ertrag hat, als die selbständig in freien Berufen thätigen Personen (Aerzte, Anwälte, Künstler u. s. w.), so läßt sich eine verschiedene steuerliche Behandlung beider Kategorien nicht rechtfertigen. Daß die Einen einem Erwerbe nachgehen, den man sich als freien Beruf zu bezeichnen gewöhnt hat, und die Anderen einen Erwerbzweig ausüben, der Gewerbe genannt zu werden pflegt, bildet doch keinen inneren, sachlichen Grund für eine verschiedene steuerliche Behandlung, und der weiter geltend gemachte Grund, daß die Ersteren ihre Thätigkeit nicht des Erwerbes wegen, sondern aus idealen Rücksichten ausübten, ist weder in dieser Allgemeinheit zutreffend, noch stichhaltig. Wer überhaupt seinen Beruf in der Absicht der Gewinnerzielung ausübt, wird an erster Stelle von Erwerbzwecken geleitet und macht daraus eine Ertragsquelle; die idealen Rücksichten, welche hierbei obwalten mögen, aber bei der zunehmenden materiellen Richtung unserer Zeit doch stark in den Hintergrund treten, sind nicht entscheidend, wie ja auch aus Rücksichten der Wohlthätigkeit, Gemeinnützigkeit und dergl. betriebene gewerbliche Unternehmungen nirgends aus gleichem Grunde von der Besteuerung ausgeschlossen worden sind.

Muß hiernach eine gleichmäßige steuerliche Behandlung jener beiden Gruppen eintreten, so müssen beide nach gleichen Grundsätzen entweder besteuert oder freigelassen werden. Sollten aber aus dem

werden. Trotzdem würde aber bei der Vermögensgrenze von 3000 ℳ. der Mißstand bleiben, daß Kleinbetriebe mit ganz geringfügigen Erträgen trotz wirklicher Leistungsunfähigkeit bloß wegen kostspieliger nothwendiger Anlagen, Einrichtungen oder Vorräthe (§ 157 C) der Steuerpflicht unterlägen.

Die Vermögensgrenze wird deshalb höher, vielleicht auf 5000 ℳ. oder noch hierüber hinaus, zu bemessen sein.

ee. Die Kapitalrentensteuer.

§ 175.

Die Kapitalrentenbesteuerung läßt sich ihrem Wesen nach nur mit starker Abweichung von den übrigen Ertragsteuerformen in ausgeprägt subjektiver Richtung gestalten. Gegenstand der Besteuerung ist nur das in einer Hand vereinigte, nicht bereits bei einer anderen Ertragsteuer berücksichtigte Geld- oder Leihkapital in seiner Gesammtheit; von dem Gesammtertrage müssen Schuldenzinsen und Passivrenten des Besitzers, soweit sie nicht bereits bei einer anderen Ertragsquelle Berücksichtigung gefunden haben, in vollem Umfange abgezogen werden, so daß nur der verbleibende Rest für die Besteuerung maßgebend ist. In diesen Beziehungen kann auf die frühere eingehende Begründung (§§ 159 f.) verwiesen werden. Hiermit ist auch die Unterscheidung von Interessebelastung und einer hierüber hinausgehenden Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (§ 169) ausgeschlossen. Endlich empfiehlt sich bei der ausgeprägt subjektiven Natur die Veranlagung der Kapitalrentensteuer im Rahmen der allgemeinen Einkommensbesteuerung (§ 183).

Mit dieser eigenthümlichen Ausgestaltung der Kapitalrentensteuer steht die Frage wegen Bestimmung einer unteren Grenze der Steuerpflichtigkeit in engem Zusammenhange; sie läßt sich zweckmäßiger Weise nur im Anschlusse an die Einkommensbesteuerung lösen. Wenn hier (§ 174) die Ertragsgrenze der Erwerbsbesteuerung auf 1500 ℳ bemessen ist, so liegt es nahe, die Einkommensteuerpflichtigen bis zu einer Höhe des steuerpflichtigen Einkommens von weniger als 1500 ℳ. von der Kapitalbesteuerung freizulassen, dagegen von dieser Grenze an aufwärts jeden Kapitalertrag, und zwar nach einem steigenden Steuerfuße (§ 181), zu besteuern.

δ) Grundlage und Maßstab der Ertragsbesteuerung.

§ 176.

Die Einheitlichkeit der Grundlage und des Maßstabes der gesammten Ertragsbesteuerung ist bereits an früherer Stelle (§ 164)

als nothwendige Voraussetzung der Fortbildung des Systemes bezeichnet worden. Als allen Ertragsteuern gemeinsame und an sich für die Steuerbemessung anwendbare Merkmale können aber nur das Erwerbvermögen und der Ertrag der Quellen in Betracht kommen; andere gemeinschaftliche Merkmale sind überhaupt nicht denkbar. Die Anwendung des quellenmäßigen Erwerbvermögens als Grundlage und Maßstab würde zur Vermögensbesteuerung führen und die bereits früher gestreifte Frage, ob der Vermögens- oder der Ertragsbesteuerung der Vorzug gebührt, kann erst am Schlusse dieser Abhandlung endgültig gelöst werden (§ 186).

Für die Fortbildung der Ertragsbesteuerung bleibt also nur die Anwendung des Ertrages als Grundlage und Maßstab übrig; hiermit gewinnt auch die alte Bezeichnung „Ertragsteuern" ihre bisher verloren gegangene volle Bedeutung wieder.

Der Ertrag ist für die Steuerbemessung nach dem Grade von Interesse und Leistungsfähigkeit der Quelle das zuverlässigste und geeignetste Merkmal. Nur muß man, im Gegensatze zu den bisher üblichen Einrichtungen, in möglichst weitem Umfange der Wirklichkeit folgen, Fiktionen vermeiden und die Abweichungen von der Wirklichkeit auf das unbedingt Nothwendige beschränken (§§ 178 ff.).

Insbesondere muß die Berechnung überall der Schätzung vorgehen und die beim Mangel der Berechnungsmöglichkeit vorzunehmende Schätzung auf Grund der gebotenen oder von Amtswegen zu beschaffenden thatsächlichen Unterlagen erfolgen.

Beim Anschlusse an die Wirklichkeit kann auch kein Zweifel darüber obwalten, daß bei Vereinigung mehrerer gleichartiger Quellen in einer Hand nur die sich aus der Summe der Einzelerträge ergebende Gesammtheit des Ertrages der Besteuerung zum Grunde zu legen ist. Denn nur der Gesammtertrag giebt ein richtiges Bild von der wirklichen Leistungsfähigkeit auf dem Gebiete der einzelnen Steuerformen; die Theilerträge würden das Maß der Leistungsfähigkeit in einem ungünstigeren, der Wirklichkeit nicht entsprechenden Lichte erscheinen lassen. Deshalb ist Preußen beim Aufbau seiner Gewerbesteuer auf den Grundlagen des Ertrages und des Gewerbevermögens mit Recht dazu übergegangen, mehrere Betriebe derselben Person als ein steuerpflichtiges Gewerbe zu behandeln; ebenso hat Bayern seiner Kapitalrentenbesteuerung mit Recht die Gesammtheit der Erträge aus dem Kapitalvermögen zu Grunde gelegt. Dieser Grundsatz darf aber nicht auf einzelne

Steuerformen beschränkt, sondern muß auf die gesammte Ertragsbesteuerung angewandt werden.

Der als Regel zu beobachtende Anschluß an die Wirklichkeit, also die Besteuerung nach Maßgabe des wirklichen, durch Berechnung oder Schätzung zu ermittelnden Ertrages — im Gegensatze zu der Besteuerung nach der Ertragsfähigkeit (§§ 178, 179) — läßt sich auf doppeltem Wege erreichen: einmal mit Zugrundelegung des im letzten vor dem Beginne des Steuerjahres abgelaufenen Betriebs- oder Wirthschaftsjahre erzielten Ertrages; weiter aber auch mit der Durchschnittsberechnung des Ertrages nach einem mehrjährigen Zeitraume der Vergangenheit. Welcher von beiden Wegen einzuschlagen und welcher Zeitraum für die Durchschnittsberechnung zu wählen ist, bestimmt sich vorzugsweise nach Rücksichten der Zweckmäßigkeit. Nur würde darauf zu achten sein, daß der für die Durchschnittsberechnung maßgebende Zeitraum die Verhältnisse der Gegenwart wenigstens annähernd zutreffend wiedergiebt; deshalb wird sich im Allgemeinen die Wahl eines kürzeren, etwa fünfjährigen Zeitraumes empfehlen.

Für die bei der Einkommensteuerveranlagung festzusetzende (§ 183) Kapitalrentensteuer würde es schon der Einfachheit halber vorzuziehen sein, der Besteuerung durchweg, ohne Unterscheidung von festen und schwankenden Einnahmen, die im letzten Jahre gezogenen Kapitalerträge zu Grunde zu legen, während bei den übrigen, selbständig und je für sich zu veranlagenden Ertragsteuern die Durchschnittsberechnung in Anwendung zu bringen sein dürfte. Es stände auch nichts entgegen, für die einzelnen Ertragsteuern verschiedene, z. B. für die Grundsteuer längere, für die Gebäude- und die Gewerbesteuer kürzere Durchschnittsperioden zu bestimmen. Für diejenigen der Durchschnittsberechnung unterliegenden Quellen, welche beim Beginne des Steuerjahres noch nicht während der vollen Durchschnittsperiode, aber wenigstens ein volles Jahr lang bestanden haben, würde die Zeit ihres Bestehens, nach vollen Jahren bemessen, maßgebend sein.

Zur Wahrung der Einheitlichkeit der Besteuerung muß bei jeder einzelnen Steuerform dieselbe Art des Ertrages zu Grunde gelegt werden. Bei der Gebäude-(Wohnhaus-)steuer ist der Miethertrag die einzig gebotene Grundlage, welche auch für die durch Selbstbewohnung genutzten Gebäude und Gebäudetheile maßgebend sein muß. Im Bereiche der Grundsteuer stehen sich der durch Selbstbewirthschaftung und der durch Verpachtung erzielte Ertrag einander gegenüber, der erstere

als Regel, der letztere als Ausnahme; die einheitliche Grundlage kann nur der durch Selbstbewirthschaftung zu erzielende Ertrag bilden und dieser ist deshalb auch auf verpachtete Besitzungen und Grundstücke anzuwenden. Bei der Gewerbe-(Erwerb-) und der Kapitalrentensteuer können überhaupt Zweifel nicht entstehen.

§ 177.

Als steuerpflichtiger Ertrag erscheint nach den bereits hinsichtlich der Einkommensbesteuerung entwickelten (§§ 51 ff.) und auch hier maßgebenden Grundsätzen der nach Abzug der Betriebskosten und der Abschreibungen vom Rohertrage für das gewählte Betriebs- oder Wirthschaftsjahr verbleibende quellenmäßige Reinertrag; die Ermittelung muß an erster Stelle durch Berechnung und darf nur, soweit Berechnung nach dem Wesen der Sache oder wegen Mangels rechnungmäßiger Unterlagen ausgeschlossen ist, durch Schätzung erfolgen.

Hier bedarf nur der Abzug von dauernd zu entrichtenden Schuldenzinsen und Passivrenten einer eingehenden Erörterung. Daß alle aus dem laufenden Geschäftsverkehre innerhalb einer Quelle entspringenden Verbindlichkeiten als Betriebskosten zu behandeln sind, ist überhaupt nicht zu bezweifeln; fraglich ist nur, ob und in welchem Umfange die Zinsen der zur Begründung, Erhaltung oder Erweiterung einer Quelle aufgenommenen Kapitalien und die mit einer Quelle dauernd verbundenen Passivrenten abzugsfähig sein sollen.

In dieser Hinsicht geht die herrschende Meinung in Wissenschaft und Praxis dahin, daß der Abzug von Schuldenzinsen und Renten überhaupt mit dem Wesen der Ertragsbesteuerung nicht vereinbar, insoweit vielmehr die reine Bruttobesteuerung unabweislich geboten sei. Indessen beruht diese Auffassung, welche theils auf fiskalische Rücksichten, theils auf die veraltete Einrichtung der bestehenden Ertragsteuerformen zurückzuführen ist, nur auf alter Gewöhnung, entbehrt aber der inneren Begründung.

Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit, das vornehmlichste Kennzeichen der direkten Steuern (§ 13), muß auch im Bereiche der Ertragsbesteuerung, und zwar besonders hinsichtlich des Abzuges von Schuldenzinsen und Renten, in dem mit der Interessebelastung (§ 169) überhaupt vereinbaren Umfange erfolgen. Das Wesen der Ertragsbesteuerung erheischt nur eine Beschränkung, keineswegs aber die völlige Ausschließung des Abzuges.

Bei der Kapitalrentensteuer ist der Abzug aller nicht bereits bei den übrigen Ertragsquellen berücksichtigten Schuldenzinsen und Renten ohne jegliche Rücksicht auf den Entstehungsgrund in vollem Umfange geboten (§§ 159 f., 169, 175). Die Beschränkungen beziehen sich nur auf die Grund-, die Gebäude- (Wohnhaus-) und die Gewerbe-(Ewerb-) steuer. Hier muß zunächst der Nachweis der Entstehung der Schuld oder Last aus dem Betriebe der Quelle selbst, also des wirthschaftlichen Zusammenhanges mit der Quelle, als die unbedingte Voraussetzung der Abzugsfähigkeit, verlangt werden; nur wenn kein Zweifel darüber besteht, daß die Schuld oder Last in der Begründung (Erwerbung), Erhaltung oder Erweiterung der Quelle selbst oder ihres Betriebes ihren Ursprung hat, kann die Abzugsfähigkeit der Zinsen und Renten überhaupt gestattet sein. Andere Schulden und Lasten, insbesondere also die rein persönlichen sowie solche dingliche Verbindlichkeiten, welche mit der Quelle selbst nicht in wirthschaftlichem, sondern nur auf Grund einer Hypothekenbestellung, Verpfändung u. s. w. in einem juristischen Zusammenhange stehen, können im Bereiche jener Steuerformen überhaupt nicht in Betracht kommen, sondern nur bei der Kapitalrentenbesteuerung Berücksichtigung finden. Dies sind nothwendige Folgen der Anknüpfung der Besteuerung an die Ertragsquellen. Eine Beschränkung der Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ist hierin nicht enthalten; vielmehr handelt es sich lediglich um Bewirkung des Abzuges am richtigen Platze.

Eine wirkliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Schuldenzinsen und Renten ist nur für die Durchführung der Interessebelastung erforderlich. Nach den früheren Vorschlägen (§ 169) soll die Interessebelastung in einem gesetzlich zu bestimmenden Bruchtheile desjenigen Steuerfußes bestehen, welcher bei Zugrundelegung des vollen nicht durch Abzug von Schuldenzinsen und Renten verminderten Reinertrages anzuwenden wäre. Der diesem Bruchtheile entsprechende Steuerbetrag, also z. B. bei gesetzlicher Bemessung des Bruchtheiles auf die Hälfte jenes Steuerfußes die Hälfte des nach dem vollen Reinertrage berechneten Steuerbetrages, würde als Interessebelastung ohne Rücksicht auf Verminderung der Leistungsfähigkeit durch Zahlung von Schuldenzinsen und Renten zu entrichten sein; hierüber hinaus würde die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit durch Gestattung des Abzuges geschehen.

§ 178.

Soweit Abweichungen von der Besteuerung nach dem wirklichen, durch Berechnung oder Schätzung festzustellenden Ertrage als

Ausnahmen von der Regel (§ 176) nothwendig sind, bleibt nur die Veranlagung nach der Ertragsfähigkeit übrig. Auch die Feststellung der Ertragsfähigkeit einer Quelle muß auf thatsächlichen Unterlagen, durch Vergleichung mit den Erträgen gleichartiger Quellen unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse erfolgen.

Eine solche Ausnahme betrifft zunächst diejenigen Fälle, in welchen sich wegen der Kürze des Bestehens der Quelle ein Jahresertrag überhaupt noch nicht feststellen läßt. Hierbei kommen sowohl völlig neue als auch die hinsichtlich der Voraussetzungen für die Ertragserzielung wesentlich, d. h. in den maßgebenden Grundlagen, veränderte Quellen in Betracht.

In dieser Beziehung handelt es sich bei der Kapitalrentensteuer nur um solche Kapitalien, welche beim Beginne des Steuerjahres entweder überhaupt noch nicht nutzbar gemacht oder neuerdings in Werthen mit schwankenden Erträgen angelegt worden sind; die Ertragsfähigkeit der ersteren Kapitalien wird nach dem landesüblichen Zinsfuße, die der letzteren nach den sonst gegebenen Anhalten zu bemessen sein. Bei neuen Kapitalanlagen mit festem Ertrage bestimmt sich die Ertragsfähigkeit nach dem Zinsfuße.

Im Bereiche der Gebäudesteuer (Wohnhaussteuer) sind behufs Feststellung der Ertragsfähigkeit die beim Beginne des Steuerjahres bereits erfolgten Vermiethungen zu berücksichtigen und im Uebrigen die in den ortsüblichen Miethpreisen gegebenen Anhalte zu benutzen; auch die Berücksichtigung der Betriebskosten kann nach ortsüblichen Erfahrungen geschehen.

Bei neu entstandenen oder wesentlich veränderten Quellen im Bereiche der Grund- und der Gewerbe-(Erwerb-)steuer wird sich die Ertragsfähigkeit füglich im Anschlusse an die Verhältnisse des letzten Vorjahres, unter Berücksichtigung der bisherigen Betriebsergebnisse, bestimmen lassen.

§ 179.

Eine weitere Ausnahme ist zur Durchführung der Interessebelastung nothwendig. Soll von allen Quellen ein lediglich dem Interesse entsprechender, von der Leistungsfähigkeit unabhängiger Mindestbetrag der Steuer entrichtet werden (§ 169), so bedarf es zur Festsetzung dieses Mindestbetrages der besonderen Ermittelung der Ertragsfähigkeit für alle diejenigen Quellen, deren wirkliche Erträge hinter dem sich nach der Ertragsfähigkeit ergebenden Betrage zurückbleiben; für solche Quellen würde die Besteuerung nach ihrer Ertragsfähigkeit

erfolgen müssen. Anderenfalls würde zeitweilig oder dauernd von ertragslosen Quellen gar keine, von Quellen mit geringem Ertrage eine unverhältnißmäßig niedrige Steuer zu entrichten sein und dieser Zustand würde dem Wesen der Ertragsbesteuerung, die an erster Stelle auf eine dem Interesse entsprechende Vorbelastung gerichtet sein soll, zuwiderlaufen. Insoweit muß also der Ausweg der Besteuerung nach der Ertragsfähigkeit beschritten werden.

Nur bei der Kapitalrentensteuer bedarf es dieses Ausweges überhaupt nicht. Die Kapitalrentensteuer läßt sich ihrem Wesen nach nur in stark subjektiver Richtung ausgestalten. Insbesondere muß der Abzug der Schuldenzinsen und Passivrenten in vollem Umfange zugelassen und die nach Kürzung dieser Abzüge verbleibende Summe der Kapitalerträge zum Gegenstande der Besteuerung gemacht werden (§ 175). Hiermit vollzieht sich von selbst ein Ausgleich zwischen der höheren und geringeren Verzinsung der einzelnen Kapitalanlagen, und es besteht weder das Bedürfniß, noch die Möglichkeit, bei der Kapitalrentensteuer eine besondere, nach der Ertragsfähigkeit bemessene Interessebelastung einzuführen.

Völlig anders liegen die Verhältnisse bei den übrigen Ertragsteuern, für welche zur Sicherung der Interessebelastung eine objektive Ausgestaltung, mit Anknüpfung der Besteuerung an die einzelnen Quellen oder an die in einer Hand vereinigten Mehrheiten gleichartiger Quellen als selbständige Einheiten und mit Beschränkung des Abzuges von Schuldenzinsen und Renten, sowohl nothwendig als auch ausführbar ist.

Nur muß man die für die Interessebelastung maßgebende Ertragsfähigkeit vorzugsweise nach Rücksichten praktischer Zweckmäßigkeit bestimmen, zu unrichtigen Ergebnissen führende Vergleichungen vermeiden und sich soweit als möglich an Thatsachen halten.

Diesen Rücksichten würde eine allgemeine Bestimmung der Ertragsfähigkeit nach dem Werthe des quellenmäßigen Erwerbvermögens nicht entsprechen. Die Ermittelung und Bewerthung des Vermögens würde nicht nur eine unendliche Fülle von Arbeit und Belästigung verursachen, sondern auch, wie die Ausführung der Vermögensbesteuerung in Preußen genugsam gezeigt hat, zu ganz unsicheren Ergebnissen führen; entscheidend ist aber, daß sich aus der Höhe des Erwerbvermögens allgemeine Schlüsse auf die Höhe des quellenmäßigen Ertrages mit Zuverlässigkeit nicht ziehen lassen. Die Ermittelung und Benutzung der Höhe des quellenmäßigen Erwerbvermögens zur Bestimmung der Ertragsfähigkeit kann deshalb nur als letzter Ausweg zugelassen werden.

Ebensowenig bieten sich sonstige allgemeine Merkmale, nach denen für alle Ertragsteuern oder für einzelne Arten die Ertragsfähigkeit auch nur in annähernd zuverlässiger Weise beineſſen werden könnte; dies haben die fast ein Jahrhundert lang fortgesetzten Versuche der Gewerbesteuergesetzgebungen zur Genüge ergeben.

Es bleibt deshalb nur eine individuelle Bestimmung der Ertragsfähigkeit der einzelnen Quellen durch Vergleichung mit den durchschnittlichen Ergebnissen anderer, zur Vergleichung geeigneter Quellen übrig. Dieser Weg führt allein mit Zuverlässigkeit zum Ziele und muß trotz den sich bietenden Schwierigkeiten beschritten werden. Die Gesetzgebung kann hier nur allgemein leitende Grundsätze geben; die Schwierigkeiten im Einzelnen zu überwinden, ist Aufgabe der Praxis, welche geeignete Vergleichungsmethoden auszubilden hat. Die Ermittelung der Ertragsfähigkeit kann sich aber beschränken auf diejenigen Quellen, bei welchen ein Zurückbleiben des wirklichen Ertrages hinter dem Maße der durchschnittlichen Ertragsfähigkeit sicher, wahrscheinlich oder zweifelhaft ist, sei es, daß sie im Ganzen keinen oder einen auffallend geringen Ertrag abwerfen, oder einzelne an sich ertragsfähige, aber wegen der thatsächlichen Bewirthschaftung oder Benutzung ertraglose oder minder ergiebige Bestandtheile (Luxusgärten, Parkanlagen, wüste oder zu Terrainspekulationen dienende Grundstücke u. s. w.) enthalten, oder aus sonstigen Gründen Zweifel darüber lassen, ob der wirkliche Ertrag der durchschnittlichen Ertragsfähigkeit entspricht. Im Uebrigen kann die Besteuerung nach dem wirklichen, durch Berechnung oder Schätzung gefundenen Ertrage erfolgen, so daß dies die Regel bildet und die Ermittelung und Anwendung der Ertragsfähigkeit als eine, wenn auch unter Umständen weitreichende Ausnahme erscheint. Sind in einer Quelle nur einzelne Bestandtheile enthalten, deren Berücksichtigung nach der Ertragsfähigkeit nothwendig ist, während der Ertrag der Quelle im Uebrigen normal erscheint, so beschränkt sich die Ermittelung und Anwendung der Ertragsfähigkeit auf diese Bestandtheile unter Zusetzung des hierfür gefundenen Betrages zu dem sonstigen wirklichen Ertrage.

Erweist sich die in Folgendem hinsichtlich der einzelnen Steuerformen näher zu erörternde Ermittelung der Ertragsfähigkeit als schwierig und mühsam, so ist schon jetzt darauf hinzuweisen, daß es sich hierbei doch im Wesentlichen nur um die Erfüllung derjenigen Aufgaben handelt, welche bei richtiger Ausführung der allgemeinen Einkommensbesteueruug auch hier zu lösen sind. Können die Veranlagungs-

behörden bei dem großen Umfange ihrer Aufgaben und ihres Geschäftsbereiches den Anforderungen, welche behufs richtiger Ermittelung des individuellen Einkommens besonders hinsichtlich der Quellen des Grund- und Hausbesitzes und des Gewerbebetriebes gestellt werden müssen, nur in ganz untergeordnetem Maße genügen, so erscheint es als eine wesentliche Verbesserung, wenn die hierauf bezüglichen Einzelaufgaben besonderen, vorzugsweise fachmännisch gebildeten Behörden (Steuerausschüssen) übertragen, die Ergebnisse dieser Thätigkeit für die Einkommensteuerveranlagung in weitestem Umfange nutzbar gemacht und die Geschäfte der Einkommensteuer-Veranlagungsbehörden hiermit wesentlich vereinfacht werden (§§ 182 ff.).

§ 180.

A. In verhältnißmäßig einfacher Weise vollzieht sich die Ermittelung der Ertragsfähigkeit im Bereiche der Gebäude-(Wohnhaus-)steuer (§ 171). In Städten und Ortschaften mit stadtähnlichem Charakter (Bade- und Kurorte, Ortschaften mit stärkerer Entwickelung von Verkehr und Industrie u. s. w.) erfolgt regelmäßig durch den Wettbewerb und nach dem Umfange von Nachfrage und Angebot von selbst in deutlich erkennbarer Weise die Bildung bestimmter Miethwerthe für die einzelnen, nach den örtlichen Verhältnissen in Betracht kommenden Kategorien von Wohnhäusern oder Wohnungen (Häuser und Wohnungen für Arbeiter, für die Mittelstände in etwaigen verschiedenen Abstufungen, für die reicheren Klassen), und ebenso lassen sich die Betriebskosten und Abschreibungen mit den erforderlichen Abstufungen unter Anknüpfung an die Roherträge oder an die Gebäudeversicherungswerthe bei ausreichender Zuverlässigkeit in bestimmten Verhältnißzahlen ausdrücken. Hiermit ergeben sich die örtlichen reinen Miethwerthe, welche zugleich das Maß der Ertragsfähigkeit darstellen. Es bedarf dieser Feststellung schon zum Zwecke der Schätzung bezüglich der nicht durch Vermiethung genutzten steuerpflichtigen Gebäude und Gebäudetheile und die gewonnenen Ergebnisse lassen sich dann weiter leicht verwerthen, um die wirklichen Mietherträge auf die Erreichung der Grenze der Ertragsfähigkeit hin zu prüfen.

Soweit wirkliche Vermiethungen keinen genügenden Anhalt gewähren, also für die steuerpflichtigen Wohnhäuser in rein ländlichen Ortschaften und auf dem platten Lande, lassen sich die festgestellten reinen Miethwerthe in den benachbarten Städten und stadtähnlichen Ortschaften, selbstverständlicher Weise unter Berücksichtigung der wesentlichen Verschiedenheiten, zum Vergleiche benutzen.

Bleibt der in der maßgebenden Durchschnittsperiode erzielte wirkliche Miethertrag einer Hausbesitzung hinter dem Betrage der Ertragsfähigkeit zurück, so erfolgt die Besteuerung nach diesem letzteren Betrage.

B. Den weitesten Umfang wird die Ermittelung der Ertragsfähigkeit auf dem Gebiete der Grundsteuer einnehmen. Hier handelt es sich einestheils um die vom Eigenthümer nicht durch Selbstbewirthschaftung genutzten, sondern verpachteten oder dem Nießbrauche unterworfenen, anderentheils um solche Besitzungen und Grundstücke, welche, ungeachtet ihrer Ertragsfähigkeit, wegen Unterlassung jeder Nutzung oder wegen einer unwirthschaftlichen oder von der gemeingewöhnlichen Bewirthschaftungsweise abweichenden Art der Nutzung, gar keinen oder einen hinter dem Maße der Ertragsfähigkeit zurückbleibenden Ertrag ergeben; die weiter unten zu besprechenden Bauplätze und Bauterrains kommen hier nicht in Betracht.

Zur Ermittelung der Ertragsfähigkeit bedarf es der Unterscheidung der in den einzelnen Veranlagungsbezirken vorkommenden verschiedenen Abstufungen des landwirthschaftlichen Grundbesitzes nach den für die Höhe der Ertragserzielung entscheidenden Merkmalen; im Allgemeinen werden Parzellenbesitz, klein-, mittel- und großbäuerlicher Besitz und größere Güter zu unterscheiden sein, ohne daß weitere Abstufungen ausgeschlossen wären.

Für jede Kategorie ist im Anschlusse an die örtlichen Voraussetzungen, bei Annahme einer mittleren Ernte und der sich für die Durchschnittsperiode ergebenden Durchschnittpreise sowie überall unter Zugrundelegung gemeingewöhnlicher, mittlerer Verhältnisse, insbesondere hinsichtlich des Kulturzustandes und der Betriebsmittel, der Durchschnittsertrag festzustellen und hiernach der auf das Hektar einer jeden Kulturgattung dieser Kategorie entfallende Durchschnittsertrag zu berechnen; diese Feststellungen können auch für größere Bezirke mit gleichartigen Verhältnissen erfolgen.

Bei Anwendung der so gefundenen Durchschnittserträge auf die einzelnen Besitzungen und Grundstücke, deren Ertragsfähigkeit zu ermitteln ist, sind die besonderen, für die Ertragserzielung günstigeren oder ungünstigeren Verhältnisse zu berücksichtigen; hiermit ergiebt sich für jede in Betracht kommende steuerliche Einheit die Ertragsfähigkeit.

Es handelt sich also bei Ermittelung der Ertragsfähigkeit um ein ähnliches Verfahren, wie bei der Reinertragsermittelung für die bisher übliche Form der Grundsteuer, nur mit dem sehr wesentlichen Unter-

schiede, daß die Ermittelung nicht die rein objektive Ertragsfähigkeit der einzelnen, von der wirthschaftlichen Einheit losgelösten Parzellen, sondern den von der ganzen Besitzung oder dem Grundstücke als wirthschaftlicher Einheit zu erzielenden Durchschnittsertrag zum Gegenstande hat.

Bleibt der durch Berechnung oder Schätzung gefundene wirkliche Jahresertrag der Durchschnittsperiode hinter dem Maße der Ertragsfähigkeit zurück, so richtet sich die Besteuerung nach diesem letzteren.

Einer abweichenden Behandlung bedarf die Bestimmung der Ertragsfähigkeit von Bauplätzen und Bauterrains in Städten und ihrer Umgebung (§ 139 B 3), soweit sie nicht zu einer gewerblichen Quelle gehören. Diese Grundstücke haben durchweg einen hohen, zu ihrer landwirthschaftlichen Ertragsfähigkeit in einem schreienden Mißverhältnisse stehenden Kaufwerth und die Veräußerung wird vielfach aus rein spekulativer Absicht, in Erwartung weiterer Werthsteigerung, auf längere Zeit hinausgeschoben. Die Höhe des Werthes begründet einen höheren Grad von Interesse und aus der Unterlassung der Veräußerung trotz der regelmäßig vorhandenen Verkäuflichkeit folgt auch die Steigerung der Leistungsfähigkeit. Die hiernach gebotene höhere Besteuerung läßt sich aber auf der Grundlage der landwirthschaftlichen Ertragsfähigkeit nicht durchführen.

Hier bietet sich als geeigneter Weg die Interessebelastung nach der Größe der zur Bebauung mit Wohnhäusern geeigneten Grundfläche. Für die verschiedenen Stadttheile und ihre Umgebungen läßt sich aus der Höhe der durchschnittlichen Miethwerthe der Hausbesitzungen (§ 171), bei Berücksichtigung des Boden- und des Bauwerthes, der auf die Grundfläche entfallende Theil und hiermit der Ertragwerth für das Ar berechnen. Die vergleichsweise, unter Beachtung der wesentlichen Verschiedenheiten nach Lage, Gestaltung u. s. w., erfolgende Anwendung dieses Ertragwerthes auf die Grundfläche der Bauplätze und Bauterrains ergiebt das Maß der hier entscheidenden Ertragsfähigkeit.

Hiermit wird die, jedenfalls weniger zuverlässige, unmittelbare Anknüpfung der Besteuerung an den Kaufwerth vermieden.

C. Im Bereiche der Gewerbe-(Erwerb-)steuer würde eine Ermittelung der Ertragsfähigkeit durch Vergleichung, wenn überhaupt, so doch nur für wenige bestimmte Arten von Betrieben möglich sein. Hier hängt die Höhe des Ertrages in so überwiegendem Maße von der Individualität des einzelnen Betriebes und von den subjektiven Eigenschaften seines Inhabers ab, daß gemeinschaftliche objektive Merk-

male zur Bemessung einer durchschnittlichen Ertragsfähigkeit, soweit sie überhaupt gegeben, von untergeordnetem Werthe sind.

Für die von Einzelinhabern geleiteten Erwerbsbetriebe bedarf es aber auch nicht der Bestimmung einer für die Interessebelastung maßgebenden Ertragsfähigkeit. Regelmäßig, und besonders im Bereiche des Gewerbebetriebes, wird jeder Einzelinhaber bestrebt sein, den nach der Individualität seines Betriebes und nach seinen subjektiven Eigenschaften möglichen höchsten Ertrag zu erzielen. Luxusbetriebe oder aus Gründen der Annehmlichkeit, der Liebhaberei und dergl. unternommene Betriebe kommen hier nicht vor. Dauernd ertragloſe oder nur geringe, zu dem werbenden Vermögen in Mißverhältniß stehende Erträge abwerfende Betriebe werden alsbald eingestellt werden. Vereinzelte Ausnahmen kommen nicht in Betracht. Hier kann die Besteuerung deshalb regelmäßig der wirklichen, durch Rechnung oder Schätzung festzustellenden, Ertragserzielung in der Durchschnittsperiode folgen. Das Gleiche wird auch für offene Handels- und einfache Kommanditgesellschaften gelten können.

Hier ist überall zur Sicherung der Interessebelastung nur bei Erreichung der gesetzlich vorgesehenen Vermögensgrenze (§ 174) eine Ausnahme dahin zu machen, daß von den mindestens mit einem Erwerbvermögen dieser Höhe ausgestatteten Quellen, selbst beim Zurückbleiben ihres Ertrages hinter der gesetzlichen Ertragsgrenze, wenigstens der sich nach dieser Ertragsgrenze ergebende mindeste Steuerbetrag zu entrichten ist.

Wesentlich anders liegen die Verhältnisse bezüglich der Gewerbebetriebe der sonstigen Erwerbgesellschaften (Aktiengesellschaften u. s. w.). Diese Unternehmungen erscheinen regelmäßig als größere Betriebe, ja zu einem bedeutenden Theile als Großbetriebe mit einem, ein besonders hohes Maß von Interesse begründenden und deshalb eine abweichende Sicherung der Interessebelastung erfordernden Erwerbvermögen. Auch die oben für Einzelgewerbetreibende geltend gemachte Rücksicht einer alsbaldigen Betriebseinstellung bei längerer Ertragloſigkeit oder Geringfügigkeit des Ertrages trifft für die Aktiengesellschaften u. s. w. nicht zu, da sie sich bei ihrer größeren Kapitalkraft und bei dem geringeren Risiko der einzelnen Aktionäre u. s. w. von Erwartungen in einer weiter liegenden Zukunft leiten lassen können.

Für die hiernach gebotene abweichende Bestimmung der Ertragsfähigkeit bietet sich als allgemein anwendbarer Behelf der einzige Weg des Anschlusses an das Erwerbvermögen, und zwar bei Aktien-

gesellschaften an das Aktien-, bei den übrigen Erwerbgesellschaften an das nach ähnlichen Rücksichten zu bestimmende Grundkapital; andere gemeinsame Merkmale zur Bemessung der Ertragsfähigkeit giebt es nicht und ebensowenig läßt sich eine auf Vergleichung beruhende individuelle Ertragsfähigkeit bestimmen. Jener Weg kann aber auch um so leichter beschritten werden, als das Grundkapital der hier in Betracht kommenden, zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Erwerbgesellschaften bekannt ist, oder sich doch ohne Schwierigkeiten feststellen läßt.

Bei der Annahme, daß die Erwerbgesellschaften regelmäßig doch eine über den Zinsfuß sicherer Kapitalanlagen (Staatsschuldverschreibungen, Sparkasseneinlagen, Hypotheken u. s. w.) hinausgehende Verzinsung ihres Grundkapitales erstreben, ließe sich eine allgemeine gesetzliche Bemessung der Ertragsfähigkeit auf einen entsprechenden höheren Zinsfuß von etwa 4 oder 5 % für das Grundkapital — unter Zulassung von Ausnahmen für gemeinnützige oder aus sonstigen Gründen billiger zu behandelnde Erwerbgesellschaften — rechtfertigen. Statt dessen könnten aber auch gesetzliche Unterscheidungen mit geeigneten Abstufungen nach der Höhe des Grundkapitales oder nach der Art des Betriebes (z. B. Bank-, Versicherungs-, Fabrikations-, Bergwerks-, Verkehrsbetriebe, Bau- und Terraingesellschaften u. s. w.) getroffen und die Ertragsfähigkeit hiernach in verschiedener Höhe bemessen werden; diese letztere Methode würde aber zur Interessebelastung nach einem mancherlei Willkürlichkeiten ausgesetzten Tarife führen.

Sofern der sich aus der Durchschnittsberechnung ergebende wirkliche Ertrag einer Aktiengesellschaft das Maß der gesetzlich vorgeschriebenen Ertragsfähigkeit nicht erreicht, ist das letztere für die Besteuerung maßgebend.

ε) Der Steuerfuß.

§ 181.

Aus der Stellung im Systeme der direkten Steuern, wonach die allgemeine Einkommensteuer die überwiegende Hauptsteuer sein und den Ertragsteuern nur die Bedeutung einer Ergänzung zukommen soll, läßt sich der allgemeine Grundsatz ableiten, daß das sich im Steuerfuße ausdrückende Maß der Belastung bei der Ertragsbesteuerung wesentlich geringer sein muß als bei der Einkommensbesteuerung. Eine solche Forderung würde sich aber schon wegen der Verschiedenheit der Grundlage und des Maßstabes der Besteuerung — hier der Gesammtheit

des Einkommens, dort des quellenmäßigen Ertrages — sowie mit Rücksicht auf die Nothwendigkeit einer selbständigen Ausgestaltung der Ertragsteuern nicht im Einzelnen durchführen lassen. Das hier Erreichbare beschränkt sich auf die Forderung, daß der für die Ertragsbesteuerung anzuwendende höchste Steuerfuß hinter dem Höchstbetrage des Einkommensteuerfußes wesentlich zurückbleiben soll. Wenn also beispielsweise die Steigerung des Einkommensteuerfußes bis zu 4 % oder darüber hinaus ginge, so würde der Ertragsteuerfuß auf höchstens 3 % oder noch niedriger zu bemessen sein.

Da mit dem zunehmenden Ertrage auch der Grad von Interesse und Leistungsfähigkeit wächst, so empfiehlt sich eine progressive, von unten aufwärts bis zur Erreichung der oberen Grenze in mäßiger Steigerung fortschreitende, Ausgestaltung des Ertragsteuerfußes (Degression — § 84).

Es kommt in Frage, ob der Steuerfuß in dem niedrigsten wie in dem höchsten Satze für alle Ertragsteuern in gleicher Höhe oder verschieden bemessen werden soll. Für die Verschiedenheit ließe sich vielleicht geltend machen, daß der Grad des Interesses bei den einzelnen Steuerformen ungleich, am geringsten beim Kapitalvermögen, am höchsten bei dem stets einen räumlichen Theil des Staatsgebietes einnehmenden Grund- und Hausbesitze und bei dem von der Erwerbsteuer zu treffenden Vermögen bald höher, bald geringer sei. Indessen würden sich, wenn dies auch in gewissem Grade zutrifft, doch die Verschiedenheiten des Interesses nur in höchst willkürlicher Weise zahlenmäßig ausdrücken lassen. Dem höheren oder geringeren Grade des Interesses wird in der verschiedenen Bestimmung der unteren Grenze der Steuerpflichtigkeit für die einzelnen Steuerformen (§§ 170 ff.) Rechnung getragen; bei Bemessung des Steuerfußes ist weniger auf das Interesse als auf die Leistungsfähigkeit Rücksicht zu nehmen und diese ist bei Anknüpfung der Besteuerung an den Ertrag überall gleich. Hiernach ist der Gleichmäßigkeit des Steuerfußes für alle Ertragsteuern der Vorzug zu geben.

In welcher Höhe der Steuerfuß, insbesondere an der unteren Grenze der Steuerpflichtigkeit, zu bemessen ist, richtet sich in solchem Grade nach den Verhältnissen des einzelnen Staates — seinem Steuerbedarfe, den Einrichtungen seiner Einkommensbesteuerung u. s. w. —, daß sich hierüber bestimmte allgemeine Grundsätze nicht aufstellen lassen. Wenn von solchen besonderen Verhältnissen abgesehen und nur die rein sachliche Seite berücksichtigt wird, so dürfte sich ein mit $^1/_2$ % des

Ertrages beginnender und höchstens bis 3 % fortzuführender Steuerfuß empfehlen.

Einer besonderen Erörterung bedarf noch die Frage, ob es sich rechtfertigen ließe, für Aktiengesellschaften u. s. w., in Abweichung von den allgemeinen Regeln, eine höhere gewerbliche Besteuerung, insbesondere mittelst Anwendung eines höheren Steuerfußes, einzuführen. Die Frage ist selbst dann zu verneinen, wenn diese Erwerbgesellschaften der Einkommensbesteuerung nicht unterworfen sind. Die Ausdehnung der Einkommensteuerpflicht über den Kreis der natürlichen Personen hinaus widerspricht dem Begriffe und Wesen des Einkommens (§ 75). Ein hiergegen begangener Verstoß kann in zutreffender Weise nur im Bereiche der Einkommensbesteuerung selbst, also durch Aenderung der Gesetzgebung im Sinne einer Beschränkung auf natürliche Personen, berichtigt werden. Am wenigsten aber würde die nothwendige Beschränkung der Einkommensteuerpflicht auf natürliche Personen einen Grund für eine höhere gewerbliche Besteuerung nicht physischer Rechtssubjekte abgeben können.

Wenn für eine höhere gewerbliche Besteuerung der Erwerbgesellschaften der überwiegend kapitalistische Charakter, insbesondere die Eigenschaft der Aktienvereine als reiner Kapitalsvereinigung der Aktionäre, hervorgehoben wird, so genügt die Entgegnung, daß auch die offenen Handels- und die einfachen Kommanditgesellschaften Kapitalsvereinigungen bilden und daß nicht minder unzählige Einzelgewerbetreibende die mangelnde eigene Kapitalkraft durch Verwendung fremden Kapitales für ihre Betriebe in den verschiedensten Formen ersetzen oder ergänzen. Wollte man aus der Kapitalsvereinigung zu gewerblicher Gewinnerzielung einen Grund für höhere Besteuerung entnehmen, so würde man zu der offenbaren Widersinnigkeit gelangen, daß diejenigen, welche wegen unzulänglicher eigener Kapitalkraft sich zusammenschließen oder in anderen Formen fremdes Kapital werbend benutzen, eben aus diesem Grunde stärker belastet werden müßten als solche, deren eigene Kapitalkraft ausreicht; das wäre eine Belastung mangelnder zu Gunsten vorhandener Kapitalkraft!

Die Erwerbgesellschaften haben keinen höheren Grad von Interesse und Leistungsfähigkeit als die Einzelgewerbetreibenden mit gleichem Vermögen und Ertrage. Es fehlt deshalb, zumal bei Sicherung ihrer Interessebelastung durch abweichende Bestimmung der Ertragsfähigkeit (§ 180 C), an jedem Grunde für eine höhere Besteuerung.

c) Die Veranlagung und Verwaltung.

§ 182.

Alle Einrichtungen der Veranlagung und Verwaltung müssen von dem obersten Grundsatze beherrscht werden, im ganzen Bereiche der direkten Steuern einheitliche und zuverlässige Veranlagungsergebnisse zu erzielen.

Nichts ist mehr geeignet, das Ansehen der Steuer- und Veranlagungsbehörden und die staatlichen Steuereinrichtungen selbst in der öffentlichen Meinung herabzusetzen und in weiten Kreisen der Steuerpflichtigen Unzufriedenheit hervorzurufen, als eine Häufung von unrichtigen, ungleichmäßigen oder gar sich widersprechenden Veranlagungsergebnissen. Wenn bei den Steuerveranlagungen die Jahreserträge wesentlich gleichartiger Quellen verschiedener Inhaber oder gar einer und derselben Quelle hier in dieser, dort in jener Höhe, oder ohne sachliche Gründe für verschiedene Jahre bald höher, bald niedriger bemessen werden, so kann der Grund nur in fehlerhaften oder unzweckmäßigen Einrichtungen des Steuerwesens oder in unrichtiger Anwendung der gesetzlichen Vorschriften liegen. Einzelne Versehen sind bei der Unvollkommenheit aller menschlichen Einrichtungen unvermeidlich und zu ihrer Berichtigung dient das Rechtsmittelverfahren; aber einer größeren Häufung muß unter allen Umständen durch zweckmäßige Gestaltung des gesammten Veranlagungsverfahrens vorgebeugt werden.

Vor Allem darf den Behörden und ihren Organen nicht mehr zugemuthet werden, als sie bei durchschnittlichen Anforderungen an Begabung, Kenntnisse und Arbeitskraft zu leisten vermögen. Die Einrichtungen des Verfahrens mögen noch so sinnreich erdacht und die Vorschriften theoretisch noch so vollkommen sein, sie werden praktisch werthlos bleiben und nur schädlich wirken, wenn die gestellten Anforderungen das Maß des Erfüllbaren thatsächlich überschreiten.

In dieser Richtung pflegen die Anforderungen an die bei der Einkommensbesteuerung betheiligten Behörden und ihre Organe allgemein stark überspannt zu werden. Bei der Einkommensteuerveranlagung sind für alle Pflichtige des Veranlagungsbezirkes zunächst die Jahreserträge aller einzelnen Quellen eines jeden Pflichtigen zu ermitteln, weiter die zulässigen Abzüge von dem sich hiernach ergebenden Roheinkommen zu machen und endlich gemäß dem hiernach verbleibenden Reineinkommen und unter Berücksichtigung etwaiger Ermäßigungsgründe die zutreffenden Steuersätze festzustellen. Das sind Aufgaben, denen, zumal bei der üblichen Ausdehnung der Bezirke und bei der Kürze der

Veranlagungsfrist, die Veranlagungsbehörden für sich allein nicht gewachsen sind. Allen übrigen Anforderungen mögen sie bei richtiger Zusammensetzung und ordnungmäßiger Geschäftsführung entsprechen können; zur richtigen Ermittelung der Erträge aus den Quellen des Grund- und Hausbesitzes und Gewerbebetriebes sind sie für sich allein niemals im Stande. Kein Mensch verfügt überall auf diesen ausgedehnten und überaus mannigfaltigen Gebieten des Erwerblebens über Kenntnisse, die ihn befähigten, selbst bei umfassender Vertrautheit mit den örtlichen und individuellen Verhältnissen, sich ein zuverlässiges eigenes Urtheil über die hier in Betracht kommenden quellenmäßigen Erträge zu bilden. Eben deshalb soll die Veranlagungsbehörde aus Angehörigen der verschiedenen Theile des Bezirkes und der hier vorkommenden verschiedenen Berufe zusammengesetzt sein. Aber eine solche von örtlichen und zugleich fachmännischen Rücksichten geleitete Zusammensetzung hat ihre Grenzen. Sollten alle Theile des Bezirkes und alle Berufe gebührend berücksichtigt werden, so würden die Behörden eine über die Möglichkeit gedeihlichen Zusammenwirkens weit hinausgehende Zahl von Mitgliedern enthalten müssen, und selbst dann würde die Gefahr der Ueberstimmung der wenigen im Einzelfalle genügend unterrichteten Mitglieder durch die große Mehrzahl der Uebrigen nicht ausgeschlossen sein.

Auch durch Verkleinerung der Bezirke, durch Bildung von Unterabtheilungen und ähnliche Maßnahmen allein würde den aus mangelnder Vertrautheit mit dem Gegenstande sowie mit den örtlichen und individuellen Verhältnissen entspringenden schweren Mißständen nicht abgeholfen werden können. Diese in der Häufung von willkürlichen und ungleichmäßigen Veranlagungen zu Tage tretenden Mißstände mehren sich, wenn die Mitglieder es mit der Erfüllung ihrer Obliegenheiten überhaupt nicht ernst nehmen und sich der regen Betheiligung an den Berathungen und Beschlußfassungen enthalten, so daß schließlich die kollegialische Thätigkeit der Veranlagungsbehörde zum Scheine und die Ausführung der Veranlagung mehr oder weniger dem Vorsitzenden und seinem Büropersonale überlassen wird. Ein solcher, schließlich zur überwiegenden Ausführung der Veranlagung durch das subalterne Beamtenthum führender Zustand würde mit der alsdann unvermeidlichen Zunahme oberflächlicher und willkürlicher, auf mechanischer Gesetzesanwendung beruhender Veranlagungsergebnisse zur Folge haben, daß die Einkommensbesteuerung ihren Hauptzweck, die Vertheilung der Steuerlast nach der sich im wirklichen individuellen Einkommen aus-

prägenden Leistungsfähigkeit zu bewirken, verfehlte und aus der an sich vollkommensten eine höchst unvollkommene Steuerform würde.

Diesen Gefahren wird nur mit einer zweckmäßigen sachlichen Theilung der Veranlagungsgeschäfte begegnet werden können. Hierzu bietet sich mit der Anknüpfung der Ertragsbesteuerung an die quellenmäßigen Erträge die beste Gelegenheit, indem die Veranlagung der Grund-, Gebäude-(Wohnhaus-) und Gewerbe-(Erwerb-) steuer je für sich besonderen, fachmännisch zusammengesetzten Behörden (Steuerausschüssen) übertragen und die Anwendung der Veranlagungsergebnisse für die Einkommensteuerveranlagung, soweit sie hier maßgebend sein können, vorgeschrieben wird.

§ 183.

Die Kapitalrentenbesteuerung in ihrer früher erörterten Gestaltung (§ 175) läßt sich ohne Schwierigkeiten als einfache Zuschlagsbelastung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung durchführen. Hierbei müssen ohnehin die Erträge aus allen Quellen des Kapitalvermögens ermittelt werden und es bedarf daher für die Festsetzung der Kapitalrentensteuer nur noch des Abzuges der gleichfalls schon bei der Einkommensteuerveranlagung ermittelten Schuldenzinsen und Passivrenten, soweit sie nicht bei einer anderen Ertragsquelle Berücksichtigung finden müssen. Inwieweit dies zutrifft, ergiebt sich aus den Verhandlungen über die Ertragsteuerveranlagungen. Für die Einkommensteuer-Veranlagungsbehörden handelt es sich also um eine unbedeutende, bei ihren sonstigen Geschäftserleichterungen unschwierige Geschäftsvermehrung.

Für die Veranlagung der übrigen Ertragsteuern sollen besondere, unter Wahrung des staatlichen Interesses und der Einheitlichkeit der gesammten Besteuerung je für sich fachmännisch zusammengesetzte Behörden (Steuerausschüsse) gebildet werden.

Das staatliche Interesse erheischt nicht nur die Vertretung der Steuerverwaltung durch einen besonderen, an den Berathungen der Steuerausschüsse sich betheiligenden fiskalischen Vertreter, sondern auch ein Mitwirkungsrecht an der Besetzung der Steuerausschüsse. Jedenfalls würde aber die überwiegende Mehrzahl der Mitglieder eines jeden Ausschusses aus den in den einzelnen Veranlagungsbezirken steuerpflichtigen Angehörigen der entsprechenden Berufsklassen, also für den Grundsteuerausschuß aus Landwirthen, den Gebäude-(Wohnhaus-)

steuerausschuß aus Hausbesitzern u. s. w., durch geeignete fachmännische oder kommunale Körperschaften zu wählen sein.

Weiter dürfte es zur Sicherung der Einheitlichkeit der gesammten Besteuerung und zur Förderung des gegenseitigen Zusammenwirkens dienen, daß einzelne Mitglieder eines jeden Steuerausschusses zugleich der Einkommensteuer-Veranlagungsbehörde als Mitglieder angehören.

Jedenfalls muß aber, um die ordnungmäßige und rechtzeitige Ausführung der Ertragsteuerveranlagung zu sichern, die Geschäftsführung der Steuerausschüsse der Aufsicht und ständigen Einwirkung des für die gesammte Veranlagung verantwortlichen Vorsitzenden der Einkommensteuer-Veranlagungsbehörde unterstellt werden.

Den Steuerausschüssen müssen behufs Ermittelung von Ertrag und Ertragsfähigkeit in der Beschränkung auf die von ihnen zu veranlagende Ertragsteuer die den Veranlagungsbehörden allgemein zustehenden Rechte, insbesondere hinsichtlich der Abgabe von Steuererklärungen sowie der weiteren Anzeige- und Mitwirkungspflicht der zu Veranlagenden, eingeräumt werden. Die über Quellen verschiedener Art verfügenden Pflichtigen selbst haben alsdann zwar mit mehreren Steuerbehörden zu verhandeln; dafür werden aber ihre Verhandlungen mit der Einkommensteuerbehörde in entsprechendem Maße beschränkt und vereinfacht und auch die Verhandlungen mit den fachmännischen Steuerausschüssen werden sich sachlicher und leichter gestalten.

Die Ertragsteuerveranlagung, deren Ergebnisse für die Einkommensteuerveranlagung benutzt werden sollen, muß dieser zeitlich vorangehen.

§ 184.

Bei Prüfung der Frage, inwieweit die Ergebnisse der Ertragsbesteuerung für die Zwecke der Einkommensbesteuerung zu verwerthen sind, ist davon auszugehen, daß die Steuerausschüsse zur Ausführung der Veranlagung auf dem ihnen überwiesenen Gebiete für jede einzelne der hier in Betracht kommenden Quellen jahrweise, bis in die jüngste Vergangenheit, die wirklichen Erträge durch Berechnung oder Schätzung zu ermitteln, hierüber hinaus aber auch in allen zweifelhaften Fällen die Ertragsfähigkeit zu prüfen und nach dem Befunde die Steuerfestsetzung gemäß dem wirklichen Ertrage oder der Ertragsfähigkeit zu bewirken haben. Gerade die Ausdehnung auf die Ertragsfähigkeit nöthigt die Steuerausschüsse zu einer sorgfältigen Prüfung, indem sie sich hierbei davon überzeugen müssen, in welchen Richtungen, aus welchen Gründen und in welchem Umfange der wirkliche Ertrag hinter

der Grenze der Ertragsfähigkeit zurückbleibt. Die auf gründlicher Prüfung beruhenden Feststellungen der quellenmäßigen Jahreserträge haben um so mehr Anspruch auf Sachlichkeit und Zuverlässigkeit, als sie von fachmännisch zusammengesetzten Ausschüssen ausgehen.

Diese Feststellungen lassen sich daher, soweit sie überhaupt für die Veranlagung der Einkommensteuer in Betracht kommen, hierfür unmittelbar und in einer die Einkommensteuerbehörden bindenden Weise verwerthen, so daß die letzteren die von den Steuerausschüssen festgestellten quellenmäßigen Jahreserträge, soweit sie nach der Einkommensteuerverfassung die Veranlagung berühren, ohne Weiteres zu übernehmen und anzuwenden haben.

Hiermit ist nicht ausgeschlossen, daß von den Einkommensteuerbehörden etwaige Unrichtigkeiten bemängelt, Zweifel angeregt und abweichende Meinungen zum Ausdrucke gebracht werden. Die Berichtigung selbst würde aber nur dem betheiligten Steuerausschusse zustehen dürfen; denn sich widersprechende Feststellungen müssen unter allen Umständen vermieden werden und die endgültige Entscheidung im Veranlagungsverfahren muß dem mit der größeren Fach- und Sachkenntniß ausgestatteten Steuerausschusse vorbehalten bleiben.

Für weitere Berichtigungen, sowohl der von den Steuerausschüssen erfolgten Steuerfestsetzungen als auch der, unter Zugrundelegung der für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Feststellungen der Steuerausschüsse, bewirkten Einkommensteuerfestsetzungen, dient für die Pflichtigen wie für den fiskalischen Vertreter nur das Rechtsmittelverfahren. Dieses muß daher für die gesammte Einkommens- und Ertragsbesteuerung überall einheitlich — mit denselben Rechtsmitteln, dem gleichen Instanzenzuge und denselben Behörden — ausgestattet werden.

Soweit sich die Rechtsmittel gegen Feststellungen richten, welche zugleich die Einkommens- und die Ertragsbesteuerung betreffen, also namentlich die für beide Besteuerungen zu Grunde gelegten wirklichen Jahreserträge — im Gegensatze zu den Ertragsteuerveranlagungen auf Grund der Ertragsfähigkeit (§ 180) — aus den Bereichen der Quellen des Grund- und Hausbesitzes und der gewerblichen oder sonstigen erwerbsteuerlichen Thätigkeit angefochten werden, erfolgt die Verhandlung und Entscheidung in einem und demselben Verfahren; eine berichtigende Entscheidung muß sich also gleichzeitig auf die Veranlagungen zu der einen oder den mehreren Arten der Ertragsteuern und zur Einkommensteuer erstrecken. Wird dagegen die Einkommensteuerveranlagung aus anderen, jene Quellen nicht berührenden Gründen angefochten, so erstreckt

sich das Rechtsmittelverfahren nur auf diese Veranlagung. Bei Beschränkung des Rechtsmittels auf die Veranlagung zu einer von den Steuerausschüssen festgesetzten Ertragsteuer — also besonders in den Fällen der Besteuerung nach der Ertragsfähigkeit — bilden nur die angefochtenen Ergebnisse der Ertragsbesteuerung je für sich den Gegenstand der Verhandlung und Entscheidung. Sobald aber aus irgend welchen Gründen, z. B. infolge der Einlegung von Rechtsmitteln seitens des Pflichtigen und des fiskalischen Vertreters, die Ergebnisse mehrerer Veranlagungen dem Angriffe ausgesetzt sind, muß stets in einheitlichem Verfahren verhandelt und entschieden werden.

Die Zulassung eines die freie Beurtheilung des gesammten Sachverhaltes gestattenden Rechtsmittels ist nicht zu umgehen. Die Bildung und Zusammensetzung dieser Rechtsmittelbehörde muß von dem Grundsatze geleitet werden, daß sie in ihren Mitgliedern über ein ihren Aufgaben entsprechendes Maß von Fach- und Sachkenntnissen verfügt; kann sich die Rechtsmittelbehörde auf Grund eigener Kenntniß der Verhältnisse im Einzelfalle kein sicheres Urtheil bilden, so hat sie den Beirath Sachverständiger in Anspruch zu nehmen.

§ 185.

Mit einer solchen Ausgestaltung der Veranlagung auf den Grundlagen von Ertrag und Einkommen wird zunächst die volle Einheitlichkeit im gesammten Systeme der direkten Steuern erreicht werden.

Die Bildung besonderer fachmännischer Steuerausschüsse für die Veranlagung der Grund-, Gebäude-(Wohnhaus-) und Gewerbe-(Erwerb-) steuer bietet die volle Gewähr für die Erzielung richtiger Ergebnisse.

Durch die Anwendung der von den Steuerausschüssen festgestellten Erträge für die Veranlagung der Einkommensteuer erfolgt eine Entlastung der Einkommensteuerbehörden von Aufgaben, denen sie neben ihren sonstigen Obliegenheiten nicht gewachsen sind. Als Einzelaufgaben verbleiben ihnen die Ermittelung der Erträge aus den Quellen des Kapitalvermögens und der reinen Arbeitsthätigkeit, die Feststellung der vom Roheinkommen in Abzug zu bringenden Schuldenzinsen und Passivrenten und die Prüfung von Ansprüchen auf Steuerermäßigungen aus persönlichen Gründen. Das sind Aufgaben, die neben ihren allgemeinen Obliegenheiten die volle Thätigkeit der Einkommensteuerbehörden in Anspruch nehmen, aber auch im ganzen Umfange von ihnen mit Zuverlässigkeit erledigt werden können.

Die hiermit gebotenen Vortheile sind von solcher Erheblichkeit, daß die aus der Theilung der Veranlagungsthätigkeit entstehenden

Erschwerungen und Mehrkosten dagegen nicht ins Gewicht fallen. Ueberdies würden den höheren Kosten die Ersparnisse von Ausgaben gegenüberstehen, welche sonst mit der Verkleinerung der Einkommensteuer-Veranlagungsbezirke erwachsen würden, während sich die Erschwerungen, welche besonders in der ersten Zeit der Umgestaltung zu erwarten sein würden, durch zweckmäßige Einrichtungen des Verfahrens und geeignete Uebergangsbestimmungen vermindern ließen.

d) Das Schlußergebniß.

§ 186.

Werden die Vorzüge und Nachtheile, einerseits der Vermögens-, andererseits der Ertragsbesteuerung in der erörterten Umgestaltung mit einander verglichen, so wird kaum ein Zweifel darüber verbleiben, daß der Ertragsbesteuerung der Vorzug gebührt.

A. Bereits früher (§ 166) ist hervorgehoben worden, daß nicht das Vermögen, sondern nur der Ertrag ein richtiger Gradmesser für Interesse und Leistungsfähigkeit ist.

Von der Vermögensteuer wird ein jedes Vermögen von gleicher Höhe, ohne jede Rücksicht auf die Art seiner Anlegung und Nutzbarmachung, gleichmäßig betroffen. Nach der herrschenden Meinung, wonach die Vertheilung des Bedarfes an direkten Steuern ausschließlich nach der Leistungsfähigkeit erfolgen soll, müßte also zur Rechtfertigung der Vermögensbesteuerung unterstellt werden, daß sich der Grad der Leistungsfähigkeit unterschiedlos nach der Höhe des Vermögens richte, und diese Unterstellung würde unrichtig sein. Für die Besteuerung kann es nur auf die gegenwärtige Leistungsfähigkeit, nicht aber auf die von ungewissen Ereignissen und Verhältnissen der Zukunft abhängige, später mögliche Gestaltung der Leistungsfähigkeit ankommen, und zur Bemessung der gegenwärtigen Leistungsfähigkeit giebt das Vermögen keinen oder doch nur einen sehr unsicheren Maßstab. Vermögen von gar keinem Ertrage begründet nach wirthschaftlichen Rücksichten für die Gegenwart noch nicht die geringste Leistungsfähigkeit; die Vermögensteuer würde, falls der Pflichtige nicht über Einkommen zu verfügen hätte, aus dem Vermögensstocke entrichtet werden müssen, und selbst dies würde ausgeschlossen sein, wenn ihm das Verfügungsrecht entzogen wäre. Nur nach der Höhe des Ertrages kann die allein maßgebende gegenwärtige Leistungsfähigkeit bemessen werden.

Will man nach der hier vertretenen Auffassung zugleich den höheren Grad von Interesse berücksichtigen, so ist die Vermögensbesteuerung

hierfür zwar nicht ungeeignet, steht aber hinter einer Ertragsbesteuerung, welche als Mindestmaß eine der Ertragsfähigkeit entsprechende Interessebelastung vorsieht, an Werth zurück.

B. Bei der Vermögensbesteuerung läßt sich die Steuerpflichtigkeit nur an eine überall gleiche und deshalb ohne Rücksicht auf die Art und Nutzbarkeit des Vermögens willkürlich bestimmte untere Vermögensgrenze knüpfen. Wird die Grenze niedrig, wie z. B. nach Preußischem Vorbilde bei 6000 ℳ., gezogen, so werden Vermögensbesitzer ohne oder mit sehr geringer Leistungsfähigkeit steuerpflichtig und unverhältnißmäßig belastet, und diesem Uebelstande kann durch Zulassung von Erleichterungen mit Berücksichtigung der Einkommens- und sonstigen persönlichen Verhältnisse, da es sich hierbei doch stets um Ausnahmen von der Regel handelt, nur in sehr beschränktem Maße abgeholfen werden. Auf der anderen Seite würden bei Bestimmung einer hohen Vermögensgrenze zahlreiche, nach den Erträgen ihrer Quellen durchaus leistungsfähige Personen von der Vermögensbesteuerung befreit bleiben. Eine überall auch nur annähernd gleichmäßig wirkende Abgrenzung läßt sich eben ohne Berücksichtigung des Ertrages als Maßstab der Leistungsfähigkeit nicht bewirken. Die Ertragsbesteuerung ermöglicht dagegen zugleich eine Verschiedenheit in der Abgrenzung der Steuerpflichtigkeit nach der Eigenart der Ertragsquellen.

C. Bei der Beschränkung der Vermögensbesteuerung auf natürliche Personen bleiben die großen Vermögen der juristischen Personen steuerfrei, also, soweit nicht die Erwerbgesellschaften — dem Begriffe und Wesen des Einkommens zuwider — der Einkommensbesteuerung unterzogen werden, von jeder Betheiligung an der Aufbringung des Steuerbedarfes verschont. Dies gilt insbesondere für den bedeutenden Vermögensbesitz der „todten Hand", welcher hiermit eine weder nach allgemeinen volkswirthschaftlichen, noch nach steuerlichen Grundsätzen zulässige Begünstigung erfährt. Mit der Ertragsbesteuerung wird dagegen ohne Unterscheidung von natürlichen Personen und anderen Rechtssubjekten eine gleichmäßige Steuerbelastung erzielt.

D. Während sich bei der Ertragsbesteuerung der Steuerfuß mit dem steigenden Ertrage ohne Schwierigkeit überall progressiv gestalten läßt, würde die gleiche Einrichtung der Vermögensbesteuerung, soweit sie überhaupt ausführbar wäre, die Ungleichmäßigkeit des Steuerdruckes in Bezug auf die Leistungsfähigkeit beträchtlich vergrößern.

E. Schon an früherer Stelle (§§ 141, 142) sind die Schwierigkeiten, welche einer richtigen Veranlagung der Vermögensteuer, ins-

besondere der zutreffenden Bewerthung von Grund- und Hausbesitz sowie von gewerblichem Vermögen, entgegenstehen, eingehender erörtert worden. Auf dem üblichen bürokratischen Wege, vom „grünen Tische" aus, wird sich eine den wirklichen Werthen auch nur annähernd entsprechende Veranlagung niemals erreichen lassen. Dazu würde es, zumal bei der Nothwendigkeit der Wiederholung in Zwischenräumen von wenigen Jahren, Veranstaltungen — Bereisungen und örtlichen Besichtigungen, Zuziehung von Sachverständigen u. s. w. — von solcher Kostspieligkeit bedürfen, daß schon hieran allein die Ausführung scheitern müßte; und selbst dann würden die auf subjektiven Schätzungen beruhenden Ergebnisse noch vielfachen Zweifeln ausgesetzt sein. Dagegen vollzieht sich die Ertragsermittelung, soweit zuverlässige Unterlagen für zahlenmäßige Berechnung geboten werden, mit voller Sicherheit, und auch die Ergebnisse der Ertragschätzungen haben, wenn sie nur von fachmännisch gebildeten Steuerbehörden, auf Grund thatsächlicher Unterlagen und nach geeigneten Methoden vorgenommen werden, einen weit höheren Anspruch auf Richtigkeit als die Werthschätzungen.

F. Die Veranlagung der Vermögensteuer ist ausschließlich Selbstzweck; ihre Ergebnisse lassen sich für die Einkommensteuerveranlagung gar nicht, oder doch nur in vereinzelten Fällen und in ganz geringem Umfange, verwerthen.

Dagegen ergiebt die Veranlagung der Ertragsteuern in der vorgeschlagenen Ausgestaltung unmittelbar die für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Erträge aus Grund- und Hausbesitz, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger freier Berufsthätigkeit.

Bei diesen stark überwiegenden Vorzügen einer richtig und zweckmäßig ausgestalteten Ertragsbesteuerung kann die Neigung, die Ertragsbesteuerung völlig zu verlassen und durch die Vermögensbesteuerung zu ersetzen, nur aus den starken Mängeln der bestehenden Ertragsteuerformen in Verbindung mit der vorgefaßten Meinung der Vergeblichkeit von Versuchen zu richtigen und zweckmäßigen Umgestaltungen erklärt und verstanden werden. Gerade um diesem Vorurtheile zu begegnen, ist hier, in der Fachlitteratur wohl zum ersten Male, ein umfassender Versuch der Umgestaltung der Ertragsbesteuerung auf neuer, lebensfähiger Grundlage unternommen worden.

Alphabetisches Sachregister.

A.

Abänderung, s. Berichtigung.
Abbruch von Häusern u. s. w., Ausscheidung aus dem Einkommensbereiche 148.
Abfindungen, Verbrauchsabgabe von Branntwein 56.
— monatliche, für die Braufteuer 61.
— einmalige, für sich kein Einkommen 149.
Abgaben, öffentliche, Ursprung und Rechtsgrund 1.
— Recht der Gemeinden ꝛc. zur Erhebung 2.
— Eigenschaft als Geld- oder Naturalleistungen 3, 4.
— Unterscheidung von den Steuern 4, 5.
— Entgelt für besondere Vortheile 10.
— Abzug als Betriebskosten 140.
— Rechte auf, als Zubehör der Grundstücke 291.
— s. a. Steuern.
Abgabewesen, Regelung und Beaufsichtigung durch den Staat 2.
Abgänge, an Einkommensteuer 118, 262.
— an Gewerbesteuer 328.
— bei den Ertragsteuern im Allgemeinen 372.
Abgeleitetes Einkommen, Unterscheidung von ursprünglichem 192.
Ablösungsbeträge, Zinsen von solchen 155.
Abnutzung, Grund der Abschreibungen 143.
— im Uebrigen s. Abschreibungen.
Abnutzungsquote, Bemessung 144 ff., 181.
Abrechnungsguthaben, Zinsen von 155.
Absatzkosten, als Betriebskosten 140.
Absatzverhältnisse, Umgestaltung als Veränderung der Quelle 125.
Abschlüsse, s. Bilanzen.
Abschreibungen, Zulassung neben Ersatzbeschaffungen 138, 144, 146.
— Abzug vom Rohertrage 142.
— Gegenstände ders. 143 ff.
— Bemessung der Abnutzungsquote 144 ff.
— bei den Quellen des Geldkapitales 158.
— beim Landbesitze 161, 164.
— kaufmännische 174 ff.
— im Bereiche der Arbeitsthätigkeit 185.
— Schätzung ders. 232.
— Abzug für die Ertragsbesteuerung 365, 381, 386.
Abverkauf von Grundstücken als Veränderung der Quelle 125.
Abwälzung der Steuern auf andere Personen 19, 20, 30, 40.
Abwehr der Steuerlasten 28.
Abzüge, vom Rohertrage 82, 136 ff.
— vom Roheinkommen 82, 194.
— Kürzung nach der Fälligkeit 131.
— Unterscheidung von sachlichen und persönlichen 134.
— Anzeigepflicht des Steuerträgers 215, 232.
— Feststellung durch die Veranlagungsbehörden 232.
— für die Vermögensbesteuerung 283, 284.
— für die Gewerbebesteuerung 333.
— für die Kapitalrentenbesteuerung 346.
— für die Ertragsbesteuerung 365, 381.
Accise, Form der Besteuerung 42, 96.
Aecker, Kulturgattung für die Grundbesteuerung 308, 317.
Aenderungen, s. Veränderungen.
Aequivalenztheorie der Steuerlehre 8.
Aermere Volksklassen, s. V.
Aerzte, Wohnsitzverlegung 125.
— Einrichtungskosten 137.
— Abschreibungen auf Fuhrwerk 145.
— Warte- und Sprechzimmer im eigenen Hause 158.

Aerzte, Einkommensbesteuerung 183.
— Thätigkeit in eigenen Krankenanstalten 184.
— ausstehende Forderungen 185.
— Betriebskosten 185.
— buchmäßige Aufzeichnungen als Beweismittel 248.
— berufsmäßige Arbeitsmittel ꝛc., kein steuerbares Vermögen 281.
— Gewerbebesteuerung 326.
— Erwerbsbesteuerung 375.
Affektionswerth, Begriff 287.
— Nichtberücksichtigung bei der Vermögensbesteuerung 295.
Agenten, Interessebelastung 88.
— Gewerbebesteuerung 375 f.
Akkreditive, Wechselsteuer 75.
Aktien, Effektensteuer 76, 77.
— Umsatzsteuer 79.
— Durchschnittsberechnung des Ertrages 127.
— jede einzelne als Quelle 155.
— desgl. als Bewerthungseinheit 291.
— Kuponbesteuerung 350.
Aktiengesellschaften, selbständige Rechtssubjekte 154.
— Dividenden als Erträge aus Geldkapital 155.
— Tantiemen der Vorstands- und Aufsichtsrathsmitglieder 182.
— Einkommensbesteuerung 189.
— Kuponbesteuerung 350.
— besondere Interessebelastung 365, 389.
— höhere gewerbliche Besteuerung 392.
Aktienkapital, prozentualer Abzug bei der Einkommensbesteuerung 189.
— Bemessung der Ertragsfähigkeit nach demf. 390.
Aktiva, des gewerblichen Vermögens 171, 293.
Aktivvermögen, Ueberschuß über das Passivvermögen als Gegenstand der Besteuerung 91, 283, 346.
— Ermittelung und Bewerthung 287.
Allgemeinheit der Besteuerung, oberster Besteuerungsgrundsatz 7, 17, 18.
— Merkmal der indirekten Steuern 22, 24.
— Verwirklichung bei den Zöllen und Verbrauchsteuern 30.
— Ausschluß bei der Besteuerung von Rechtsgeschäften 66.
— Grundsatz der direkten Besteuerung 85.
Alkohol, reiner, Maßstab der Branntweinbesteuerung 56.
— s. a. geistige Getränke.
Alpen, besondere Bonitätsklasse 317.
Altentheile, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— steuerbares Vermögen 281.
— Kapitalrentenbesteuerung 348.
Altentheilsleistungen, Abzugsfähigkeit 141.
Altersrenten, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
Alterthum, Steuern und Abgaben im 95.
Amerika, Vereinigte Staaten von, Vermögens- und Einkommensbesteuerung 275 f.
Amortisationsabschreibungen 176.
Amortisationsfonds der Landschaften, Zinsen derf. 157.
— Antheile an solchen als Zubehör der Güter 291.
Anerkenntnisse des Steuerträgers, Verwerthung 217.
— Beurtheilung im Beschwerdeverfahren 256.
Angehörige, Unterhalt armer, als Ermäßigungsgrund 208.
— s. a. Familienmitglieder.
Angestellte, Gehälter und Löhne als Betriebskosten 140.
— Versicherungsbeiträge desgl. 141.
— Besteuerung des Einkommens 182.
— Pensionen als steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Anhaltische Lande, Beitritt zum Deutschen Zoll- und Handelsvereine 44.
Anlagekapital im Gewerbebetriebe, Gegenstände dess. 170.
— Werthveränderungen 171, 172.
— Abschreibungen 176.
Anlagen, gewerbliche, Umgestaltung ꝛc. als Veränderung der Quelle 125.
— bauliche und technische, Instandhaltungskosten 141.
— Abschreibungen 143, 176, 180.
— Bestandtheile der Landwirthschaft 162.
— desgl. des Gewerbebetriebes 170.
Anlage- und Betriebskapital, gewerbliches, Bedeutung für die Ertragserzielung 170, 173, 328.
— Abschreibungen auf die Gesammtheit 179.
— Bewerthung für die Vermögensbesteuerung 292, 302.
— Grundlage der Gewerbesteuerbemessung 333 ff.
Anmeldung, zur Tabacksteuer 54.
— zur Brausteuer 61.

Annuitäten, Kuponbesteuerung in England 105.
Anschaffungsgeschäfte über Werthpapiere ꝛc., Umsatzsteuer 77 ff.
Anschaffungskosten, zur ersten Einrichtung der Quelle 137.
— für Rohstoffe ꝛc. 140.
Anschaffungswerth, Abschreibungen vom 181.
— Anhalt für die Bewerthung 302.
Anschreibungen, fortlaufende, als Beweismittel 229, 247.
Anstellung im öffentlichen und privaten Dienste, als Quelle 182.
Antheilscheine, Effektensteuer 76, 77.
Anweisungen auf Geldauszahlungen ꝛc., Wechselsteuer 75.
Anzeigepflicht, für die Erbschaftsbesteuerung 69.
— im Bereiche der Einkommensbesteuerung 215, 232, 255.
— desgl. der Gewerbebesteuerung 328.
— desgl. der Ertragsbesteuerung 396.
Apanagensteuer in Württemberg 98.
Apotheken, Ertragschätzung 237.
— Bewerthung 292.
Arbeit, Produktionsfaktor 81.
— desgl. im Landwirthschaftsbetriebe 162.
— desgl. im Gewerbebetriebe 328.
— Ausscheidung bei Bemessung des Grundsteuerreinertrages 307 ff.
Arbeiteinkommen, geringere Belastung gegenüber dem Besitzeinkommen 86, 202, 352 f.
Arbeiter, Löhne ꝛc. als Betriebskosten 140.
— Versicherungsbeiträge desgl. 141.
— Arbeitskraft und -gelegenheit als Quelle 185.
— Zahl ders. als Grundlage der Gewerbesteuerbemessung 329 ff., 377.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Arbeiterwohnungen, Gebäudebesteuerung 373, 386.
Arbeitsertrag, besondere Besteuerung durch „partielle" Einkommensteuern 83, 97, 355.
Arbeitshülfe der Kinder in dem elterlichen Erwerbzweige 193, 270.
Arbeitsmittel, berufmäßige, kein steuerbares Vermögen 281.
Arbeitsthätigkeit, Wiederholungsfähigkeit als Begründung der Quelle 151.
— besondere Gruppe der Ertragsquellen 152.
Arbeitsthätigkeit, Verwendung von Grundstücken und Gebäuden in ders. 158.
— Einkommensbesteuerung 182 ff.
— bewegliche körperliche Sachen, kein steuerbares Vermögen 281.
— Abgrenzung vom Gewerbebetriebe 325, 376.
Arbitrageverkehr, Ermäßigung der Umsatzsteuer 79.
Arealsteuer, für Gebäude in Bayern 323.
Artes liberales 184.
Assekuranztheorie der Steuerlehre 8.
Assignationen, Wechselsteuer 75.
Aszendenten, Erbanfälle 69, 70, 72.
Aufenthalt, Voraussetzung der Einkommensteuerpflicht 197.
Aufenthaltsort, als Veranlagungsort 217.
Aufenthaltstaat, Recht der Einkommensbesteuerung 196.
Aufforderungen, zur Mitwirkung an den Steuerträger 216.
— zur Abgabe einer Steuererklärung 223.
Aufsicht, über die Erhebung und Verwaltung der Zölle und Verbrauchsteuern 51.
— steuerliche, bezüglich der Umsatzsteuer 78.
— desgl. der Schiffsfrachturkundensteuer 81.
— über die Geschäftsführung der Veranlagungsbehörden 396.
— s. a. Steuerkontrole.
Aufsichtsrathsmitglieder von Aktiengesellschaften ꝛc., Tantiemen 182.
Aufwand, Schätzung des Einkommens nach dems. 108, 233.
Aufwandsteuern, Verfolgung von Nebenzwecken durch dies. 16.
— Unterscheidung von den Produktionsteuern 21.
— Darstellung im Systeme der indirekten Steuern 32.
Ausbeuten, Durchschnittsberechnung 127.
Auseinandersetzungen, Auszahlung von, für sich kein Einkommen 149.
Ausfuhr, Befreiung von der Verbrauchsbesteuerung 36.
— von Salz, desgl. 52.
— von Branntwein, desgl. 56.
— von Bier, Rückvergütung der Steuer 61.
— von Zucker, Befreiung von der Zuckersteuer 63.
— von Spielkarten, Steuerbefreiung 65.

Ausfuhrprämien 36.
Ausfuhrverbote 35, 40, 48.
Ausfuhrvergütungen, Uebersicht 51_8.
— für Taback 54.
— für Branntwein 55.
Ausfuhrzölle 34, 42, 44, 49.
Ausfuhrzuschüsse (Prämien), für Zucker 62, 64.
Ausgabe von Aktien ꝛc., s. Emission.
Ausgaben, Ersparung von, als Einkommen 113.
— Unterscheidung zwischen feststehenden und unbestimmten oder schwankenden 118, 120, 124.
— desgl. innerhalb derselben Quelle 122.
— s. a. Abzüge.
Ausgleichungsabgaben im Verkehre der Bundesstaaten unter einander 44, 45, 51.
Auskunftertheilung durch den Steuerträger 214, 215.
Ausländer, Tragung des Zolles 35.
— Besteuerung des aus dem Auslande bezogenen Unterhaltes 191.
— Heranziehung zur Einkommensteuer 197.
— Freilassung ausländischer Quellen 201.
— Erlöschen der Steuerpflicht 263.
Ausländische, Erzeugnisse, staatliche und kommunale Besteuerung 50_2.
— Aktien ꝛc., Effektensteuer 77.
— Banknoten und Geldsorten, Umsatzsteuer 79.
— Loose sowie Ausweise über Spiel- und Wetteinsätze, Versteuerung 80.
— Ertragsquellen, Freilassung von der Einkommensbesteuerung 201.
Ausland, vom oder auf das A. gezogene Wechsel 75.
— Kauf- und Anschaffungsgeschäfte im 78.
— Veranlagungsort für Staatsangehörige im 218.
Auslegung, öffentliche, der Einkommensteuerlisten 238.
Auslosung, Versicherungskosten 157.
Ausreichendheit, s. Zulänglichkeit.
Außenstände, als gewerbliches Betriebskapital 170.
Außenzölle 34.
Außerordentlicher Werth, Begriff 287.
— Nichtberücksichtigung bei der Bewerthung 295, 299.
Ausspielungen, Besteuerung der Veranstaltung von 79.
Ausstände, Zinsen von Zins- und und anderen 155.
— Abschreibungen auf geschäftliche 177.
— im Bereiche der freien Berufe 184.
Aussteller des Wechsels ꝛc., Steuerpflicht 75.
Ausübung der freien Berufe ꝛc., als Quelle 183, 185.
Auswanderung, zur Abwehr der Steuerlasten 28, 205.
— Erlöschen der Steuerpflicht durch 197, 263.
Auszahlung, von Versicherungssummen ꝛc., für sich kein Einkommen 149.
Auszügler, freier Unterhalt als Einkommen 112.
Auszug, s. Altentheile.

B.

Baargeld, s. Geld.
Backwaaren, Verbrauchsbesteuerung 50.
Baden, Fleischsteuer 38.
— Beitritt zum Zollvereine 45.
— Ausschluß einzelner Theile vom Zoll- und Handelsgebiete 48.
— Bierbesteuerung 50, 59, 60.
— Uebergangsabgaben von Fleisch 51_8.
— Branntweinbesteuerung 57.
— Erbschaftsteuer 70.
— System der direkten Steuern 97, 99.
— Grundbesteuerung 306, 310, 316.
— Gebäudesteuer 323.
— Gewerbesteuer 327, 332 f.
— Kapitalrentensteuer 346, 348.
Badeorte, Miethwerthe in 386.
Bäckerei, Vereinigung mit anderen Gewerben 170.
— Schätzungsnormen 237.
Bälle, Aufwandsteuer 32.
Bankgewerbe, Kursschwankungen der Werthpapiere 148.
— Veräußerungsgeschäfte in Werthpapieren 149.
— Besteuerung der Großbetriebe 340.
— Interessebelastung der Erwerbgesellschaften 390.
Banknoten, Freilassung von der Wechselsteuer 75.
— Umsatzsteuer auf ausländische 79.
— s. a. Reichsbanknoten.
Baukunst, s. Künstler.
Bauliche Anlagen, s. A.
Baumzucht, Gewerbebesteuerung 325.
Baustellen, Bauterrains, Vermögensbesteuerung 292.
— Ertragsbesteuerung 367, 388.
Bayern, Grenzzollsystem 40.

Bayern, Zollvereinigung mit Württemberg 43.
— Beitritt zum Deutschen Zoll- und Handelsvereine 44.
— Bierbesteuerung 50, 59, 60.
— Branntweinbesteuerung 57.
— Befreiungen von der Erbschaftsteuer 69.
— System der direkten Steuern 97.
— Gebäudesteuer 323.
— Gewerbesteuer 330.
— Waarenhausbesteuerung 151, 340 f.
— Kapitalrentensteuer 346, 347, 355, 379.
— durchschnittliche Grundsteuerbelastung 356.
Beamte, Anstellung als Quelle 182.
— Wartegelder und Pensionen, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— Besteuerung von Gehalt, Pension und Wartegeld durch den zahlenden Staat 196, 199.
— berufsmäßige Arbeits- und Hülfsmittel 2c., kein steuerbares Vermögen 281.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
— desgl. von der Oesterreichischen Rentensteuer 346.
Beanstandung der Steuererklärungen 227 ff.
— Fortsetzung im Berufungsverfahren 244.
Beden, Form der direkten Steuern im vormaligen Deutschen Reiche 95.
Befragung des Steuerträgers, für die Zwecke der Einkommensbesteuerung 214.
— Folgerungen aus der Nichtbeantwortung 256.
— für die Vermögensbesteuerung 300.
Begräbnisse, Luxusbesteuerung 32.
Beihülfe der Kinder in dem elterlichen Erwerbzweige 193, 270.
Beiträge, Unterscheidung von den Steuern 5, 10.
Beköstigung, freie, als Einkommen 112, 232.
Beläge als Beweismittel 215, 247.
Beleuchtungsmittel, Vorräthe als gewerbliches Betriebskapital 170.
Belgien, Bierbesteuerung 60.
— Thür- und Fenstersteuer 321.
Belohnende Zuwendungen, Ertrag der Arbeitsthätigkeit 182.
Bequemlichkeit der Entrichtung, oberste Steuerregel 14, 15.
Berechnung, zahlenmäßige, des Durchschnittes auch bei Schätzungen 123.
— theilweise, des Ertrages einer Quelle 236.
— zahlenmäßige, des wirklichen Einkommens 268.
— des Ertrages für die Ertragsbesteuerung 379 ff., 382.
— s. a. Durchschnittsberechnung.
Berechtigungen, Abschreibungen auf zeitlich beschränkte 176.
Bergbau, Abschreibungen wegen Substanzverringerung 146, 147, 176.
Berggewerkschaften, selbständige Rechtssubjekte 155.
— Ausbeuten als Erträge aus Geldkapital 155.
Bergwerkabgaben, gewerbliche Sondersteuer 345.
Bergwerke, Abschreibungen auf den Grund und Boden 145.
Bergwerksantheile, Umsatzsteuer 79.
— s. a. Kuxe.
Bergwerksteuer in Frankreich 104.
Berichtigung, der Veranlagung nach den wirklichen Ergebnissen des Steuerjahres 129.
— der Steuerfestsetzung nach Einlegung von Rechtsmitteln 242.
Berieselungsanlagen, Abschreibungen 143.
Berlin, Veranlagungsbezirk für die Gewerbesteuer 334.
Berufe, freie, als Ertragsquelle 152.
— Einkommensbesteuerung 183 ff.
— Arbeits- und Hülfsmittel 2c., kein steuerbares Vermögen 281.
— Abgrenzung vom Gewerbebetriebe 325 f.
— Erwerbsbesteuerung 364, 375 f.
Berufs-Einkommensteuer in Württemberg 98.
Berufung, gegen die Einkommensbesteuerung, Frist 242.
— Förmlichkeiten für die Einlegung 243.
— Beweisantritt 245.
— Richtung und Ziel 249.
— gegen die Gewerbesteuerveranlagung 337.
— s. a. Rechtsmittel.
Berufungsbehörden in Einkommensteuersachen, Bildung und Zusammensetzung 253.
— Berichtigung der eigenen Steuerfestsetzung 242.
Berufungsentscheidungen, Begründung 250 ff.

Berufungsinstanz, Rechtsmittelinstanz in Einkommensteuersachen 241.
— Verfahren im Allgemeinen 242.
— Anwendung prozessualischer Regeln 243.
— Beweiserhebung 245 ff.
— reformatio in pejus 250.
— Begründung der Entscheidung 250 ff.
— nochmalige Entscheidung nach Rückgabe aus der Beschwerdeinstanz 257.
Beschäftigung, gewinnbringende, als Ertragsquelle 152.
— die einzelnen Quellen ders. und die Ertragsermittelung 182 ff.
Bescheinigung der Angaben in der Steuererklärung 229.
Beschränkte Steuerpflicht, bezüglich der Einkommensteuer 197, 198.
— Abzüge vom Roheinkommen bei ders. 195.
— Veranlagungsort 217.
— bezüglich der Ergänzungsteuer 282.
— Schulden und Lasten im Bereiche ders. 284.
Beschwerde, in Einkommensteuersachen 256.
— in Gewerbesteuersachen 337.
Beschwerdebehörde, für die Einkommensbesteuerung 254.
— Bestimmung der obersten Verwaltungsgerichte dazu 257.
Beschwerdeinstanz, Rechtsmittelinstanz für die Einkommensbesteuerung 241.
— Gegenstand und Richtung der Nachprüfung 254.
— Beurtheilung der Beschwerdegründe im Einzelnen 254 ff.
— Entscheidung 257.
Besitz von Sachgütern 2c. als Merkmal der Leistungsfähigkeit 11.
Besitzeinkommen, höhere Besteuerung gegenüber dem Arbeiteinkommen 86 ff., 352, 354.
— desgl. im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer 92 ff., 358 ff.
— höhere Erfassung durch die Vermögensbesteuerung 276, 278, 361.
Besitzsteuern, Form der direkten Steuern 91.
Besitzwechsel, Berichtigung der Grundsteuerkataster 316.
— Zu- und Abgänge bei der Ertragsbesteuerung 372.
— s. a. Inhaber.
Besitzwechselabgabe, Form der Erbschaftsbesteuerung in Frankreich 69.
Besoldungen, Ertrag der Arbeitsthätigkeit 182.
Besoldungen, Besteuerung durch den zahlenden Staat 196, 197, 199.
Besoldungsteuern, besondere Form der Ertragsteuern 83.
— in Mecklenburg 98.
— in Oesterreich 102.
— in England 105.
— in Italien 107.
Bestehendes, Gegenstand der direkten Besteuerung 20.
Besteuerungsgrenze, für die Einkommensteuer 199 f., 209.
— für die Vermögensteuer 285.
— für die Ertragsteuern 364, 371.
Besteuerungsrecht, Ausfluß der Staatsgewalt 2, 14.
— Begrenzung und Regelung 2.
— Art und Umfang 3.
— Beschränkung auf das Maß des Nothwendigen 5.
Besteuerungsregeln, Gerechtigkeit, Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit 6 ff.
— Leistungsfähigkeit und Interesse 13.
— Bestimmtheit, Bequemlichkeit und Billigkeit 14.
— Zulänglichkeit und Beweglichkeit 6, 15.
Besteuerungsunterlagen und -merkmale für die Einkommensteuer, Sammlung im Vorbereitungsverfahren 210, 218, 393.
— desgl. in dem weiteren Verfahren 213, 214.
— Ergänzung im Beanstandungsverfahren 229.
— Mittheilung an den Veranlagten nach Einlegung der Berufung 244.
Bestimmtheit, Grundregel der Steuervertheilung 14.
Betriebsanlage, Form der Bayerischen Gewerbesteuer 330, 341.
Betriebsgeräthschaften, Abschreibungen und Ersatzbeschaffung 143, 144, 175, 176.
— Zubehör der Landwirthschaft 162.
— Theil des gewerblichen Anlagekapitales 170.
Betriebsjahr, Grundlage der Einkommensberechnung 115, 131 f.
— Anschluß der Besteuerung an das abgelaufene 117, 131.
— Zugrundelegung bei der Ertragsbesteuerung 365, 380, 381.
Betriebskapital, Werthschwankungen 148.
— im Landwirthschaftsbetriebe 163.
— im Gewerbebetriebe 170.

Betriebskapital, Bedeutung für die Ertragserzielung, Ermittelung des Ertrages nach dems. 173, 174, 328.
— Abschreibungen auf das gewerbliche 176.
Betriebskosten, Abzug vom Rohertrage 136 ff.
— Hauptarten ders. 140 ff.
— im Bereiche des Geldkapitales 157.
— beim Grundbesitze 159, 161.
— im Bereiche der Arbeitsthätigkeit 185.
— Abzug für die Ertragsbesteuerung 365, 381, 386.
Betriebsmerkmale, äußere, Grundlage der Gewerbesteuerbemessung 329 ff., 338, 377.
Betriebsplan, s. Wirthschaftsplan.
Betriebsteuer, für Zucker 63.
— gewerbliche, für Gastwirthschaft 2c. 344.
Bettelei, keine Ertragsquelle 186.
Beurlaubtenstand, Steuernachlaß 183.
Bewässerungsanlagen im Landwirthschaftsbetriebe 162.
Bewegliche körperliche Sachen, kein steuerbares Vermögen 280, 281.
Beweglichkeit, der Steuern 6, 15.
— des Steuerfußes der Einkommensteuer 206.
Beweisantritt im Berufungsverfahren 245.
Beweiserhebung, im Beanstandungsverfahren 230.
— im Berufungsverfahren 245 ff.
Beweiskraft buchmäßiger Aufzeichnungen 2c. 247, 248.
Beweismittel, Angabe im Beanstandungsverfahren 229.
— zulässige, für die Berufungsinstanz 245 ff.
Bewerthung, von Forderungen, Naturalnutzungen 2c. 135.
— des gewerblichen Betriebskapitales zum Zwecke der Ertragsermittelung 173.
— unrichtige, in der Bilanz 179.
— des Vermögens für die Vermögensbesteuerung 91, 287 ff., 300 ff.
Bewerthungseinheiten, Gegenstand der Vermögensbesteuerung 282, 287.
— Unterscheidung im Einzelnen 290 ff.
— Berücksichtigung der Schulden und Lasten bei den einzelnen 284.
— Feststellung für die Veranlagung 299.
Bewerthungskonten, Bildung durch Abschreibungen 178.
Bewirthschaftungskosten, Abzug bei Feststellung des Grundsteuerreinertrages 308, 317, 319.
Bewirthungskosten als Betriebskosten 140.
Bibliotheken, kein steuerbares Vermögen 280, 281.
Bienenzucht als Ertragsquelle 150, 186.
Bier, Gegenstand der Verbrauchsbesteuerung 39.
— Ausgleichungsabgaben im Gebiete des Deutschen Zoll- und Handelsvereines 44.
— Vorbehalt der Besteuerung für das Reich 49.
— desgl. für einzelne Bundesstaaten 50.
— kommunale Verbrauchsbesteuerung 28, 50.
— Uebergangsabgaben im Verkehre der Bundesstaaten unter einander 51.
— Grundzüge der gegenwärtig geltenden Besteuerung 59 ff.
Bilanzen, im Landwirthschaftsbetriebe 163.
— handelsrechtliche, Bedeutung für die Ertragsermittelung 171, 172.
— Berichtigung nach steuerlichen Regeln 177 ff.
— Beweismittel im Berufungsverfahren 247.
— Bedeutung für die Bewerthung des Gewerbevermögens 293, 302.
Bildhauerei, s. Künstler.
Billards, Aufwand-(Luxus-)steuern 32.
Billets à Ordre, Wechselsteuer 75.
Billigkeit der Erhebung, oberste Steuerregel 14, 15.
Binnenzölle, Aufhebung 34, 41.
Bodenarten, Unterscheidung für die Grundsteuerveranlagung 308, 317.
— Veränderungen 316.
Bodenfrüchte, Ertrag des Landbesitzes 161.
Bodengüte, Unterscheidung der Parzellen nach ders. 308.
Bodenrente, Bemessung der Grundsteuer nach ders. 307 ff., 356.
Bodensubstanz, Ausbeutung als Quelle 161, 162.
Börsenpreise, Grundlage der Bewerthung 135, 296, 302.
— desgl. der Ertragsermittelung 174.
Börsensteuer, Unterabtheilung der Rechtsverkehrsteuern 32.
— des Deutschen Reiches, Darstellung im Einzelnen 74 ff.
Bonitätsklassen, Unterscheidung der Parzellen nach ders. 308.

Bonitätsklassen, Darstellung auf den Katasterkarten 315.
— Ermittelung des Reinertrages 317 ff.
Bottichsteuern für Bierbereitung 60.
— s. a. Maischbottichsteuer.
Brand, Werthverminderung der quellenmäßigen Anlagen 148.
— Grundsteuernachlässe 375.
— s. a. Feuersbrunst.
Brandenburg, Grenzzollsystem 40.
Branntwein, Gegenstand der Verbrauchsbesteuerung 39.
— Ausgleichungsabgaben im Gebiete des Deutschen Zoll- und Handelsvereines 44.
— Vorbehalt der Besteuerung für das Reich 49, 50.
— kommunale Verbrauchsbesteuerung 28, 51.
— Uebergangsabgabe im Verkehre mit Luxemburg 51a.
— Grundzüge der gegenwärtig geltenden Besteuerung 55 ff.
— Betriebsteuer für den Kleinhandel mit 344.
Branntweinmaterialsteuer 55.
Branntweinsteuergemeinschaft des Deutschen Reiches 55.
Brauanzeige 61.
Brauereien, Gewerbebesteuerung 325.
— Besteuerung der Großbetriebe 340, 341.
Braumalzbesteuerung, vormalige, in Preußen 59.
— in Bayern 60.
Braunschweig, Gründung eines besonderen Steuervereines 44.
— Beitritt zum Zollvereine 45.
— System der direkten Steuern 99.
Brausteuer, gegenwärtig geltendes Recht 60 ff.
Brausteuergemeinschaft im Reiche 59.
Bremen, Ausschluß vom Zollgebiete 47.
— Freihafengebiet 48.
Brennereien, Branntweinbesteuerung 56 ff.
— landwirthschaftliche Nebenbetriebe 162.
— Gewerbebesteuerung 325.
Brennmaterialien, kommunale Verbrauchsbesteuerung 50.
Brennsteuer, Einführung einer besonderen 55.
Brüche, Stein- 2c., Abschreibungen 146.
— Gewerbebesteuerung 325.
Brücken, Gebühren für die Benutzung 33, 34, 41.
Brückenzölle 34, 41.
Buchbeweis im Berufungsverfahren 247 ff.
Buchführung, im Landwirthschaftsbetriebe 163.
— Beweis durch kaufmännische oder förmliche 215.
— kaufmännische, als Beweismittel 247 ff.
— desgl. als Grundlage für die Bewerthung 302.
Bücher, kaufmännische, Benutzung für die Ertragsermittelung 172.
— Berichtigung nach steuerlichen Regeln 177 ff.
— Zwang zur Vorlegung 248.
— Benutzung für die Feststellung des Gewerbevermögens 302.
Bücherrevisoren, Zuziehung bei Erhebung des Buchbeweises 248.
Bürokosten, Dienstaufwand 182.
— Betriebskosten 185.
Bundesstaaten, reichsgesetzl. Einschränkung des Besteuerungsrechtes 27, 196.
— Entwickelung des Zollwesens 40 ff.
— Verkehrsfreiheit innerhalb ders., Uebergangs- und Ausgleichungsabgaben 48, 51.
— Vorrecht einzelner hinsichtlich der Bierbesteuerung 50.
— eigene Verbrauchsteuern 50.
— Erhebung und Verwaltung der Zölle 51.
— Ausschluß von den Reichsstempelsteuern 74.
— Renten- und Schuldverschreibungen ders. steuerfrei 76.
— Loosesteuer der Staatslotterien 80.
— Vorschriften wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung 196.
— Einkommensbesteuerung der Angehörigen anderer 197, 201.
— staatliche Einkommensbesteuerung nach Einführung einer Reichseinkommensteuer 274.
— s. a. Deutschland.

C.

Censimento Milanesi 313.
Checks, Freilassung von der Wechselsteuer 75.
Cider (Obstwein), Verbrauchsbesteuerung 50.
Civilbeamte, s. Beamte.
Constanz, Kreis, Ausschluß vom Zollgebiete 48.
Contrat social 4.

D.

Dänemark, Wohnung- und Miethsteuer 321.
Darlehnszinsen, Kapitalertrag 155.
Dauer, Voraussetzung einer Quelle 148, 150.
Dauernde Anlagen, im Landwirthschaftsbetriebe 162.
— im Gewerbebetriebe 170.
Dauernde Dinge oder Zustände, Gegenstand der Besteuerung 20.
Degression, des Steuerfußes der Einkommensteuer 86, 204.
— des Ertragsteuerfußes 391.
Deichabgaben, Abzugsfähigkeit 140.
Delkrederefonds, Delkrederekonto, Bildung durch Abschreibungen 174, 177, 178.
Depotgebühren der Reichsbank 157.
Deszendenten, Erbanfälle 69, 70, 72.
Deutschland, Lehre der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Opfertheorie) 11, 13.
— Gegensatz von direkten und indirekten Steuern 19, 20.
— Mahl- und Schlachtsteuern 38.
— geschichtliche Entwickelung der Zölle und Verbrauchsteuern 40 ff.
— einheitliches Zoll- und Handelsgebiet 48.
— Erbschaftsteuern 70, 73.
— die bestehenden Systeme der direkten Steuern 95, 97 ff.
— Ausgestaltung des Systemes der direkten Steuern 100.
— Gewerbebesteuerung der freien Berufe 326.
— gewerbliche Sondersteuern 339, 344.
— durchschnittliche Grundsteuerbelastung 356.
— s. a. Reich, Bundesstaaten.
Devastirung von Gütern 148.
Dextrin, Steuersätze für die Verwendung zur Bierbereitung 60.
Diebstahl, Verluste durch, als Ertragsminderung 136, 174.
Dienstaufwand, Nichtanrechnung 182.
Dienstausrüstung, Abzug für 183.
Dienstbezüge, s. Besoldungen, Gehälter.
Dienstboten, Aufwandsteuer 32.
Dienste, persönliche, keine öffentlichen Abgaben 4.
— Rechte auf bäuerliche, Zubehör der Grundstücke 291.
Diensteinkommensteuer in Württemberg 98.
Dienstgebäude, öffentliche, Freilassung von der Gebäudesteuer 320.
Dienstgrundstücke, Freilassung von der Grundsteuer 306.
Dienstkleidung, Abzug für 183.
Dienstländereien, Nutzung von 182.
Dienstleistungen, gewerbliche, Interessebelastung 88.
— persönliche, Gewerbebesteuerung 326.
Dienstlicher Wohnsitz, Einkommensbesteuerung am 196, 197.
Dienstwohnungen, Miethwerth als Ertrag 182.
Dingliche Belastungen, Berücksichtigung bei der Bewerthung 284.
— desgl. der Ertragsbesteuerung 382.
— Rechte, Zubehör von Landgütern 291.
— desgl. von Hausgrundstücken 291.
Direkte Steuern, Unterscheidung von den indirekten 18 ff.
— Abgrenzung von den indirekten im Steuersysteme 24 ff.
— Grundlagen im Allgemeinen 81 ff.
— Allgemeinheit und verhältnißmäßige Gleichheit 85.
— Vorbelastungen 86 ff.
— Grundlagen und Maßstäbe im Einzelnen 89 ff.
— Zusammensetzung des Systemes 92 ff.
— die Systeme in Deutschland 95 ff.
— außerdeutsche Systeme 102 ff.
— Fortbildung des Systemes 352 ff.
Diskontirte Schatzanweisungen und Wechsel, darin enthaltene Zinsen 155.
Dividenden, Durchschnittsberechnung 127.
— Anrechnung für das Vorjahr 132.
— Erträge des Geldkapitales 155.
— Kuponbesteuerung 348 ff.
Doppelbesteuerung, Vorschriften zur Vermeidung 27, 196, 282.
— der Erwerbgesellschaften und der Mitglieder ders. durch die Einkommensbesteuerung 189.
Dotationen, kein Ertrag 182.
Drainageanlagen, Abschreibungen 143.
— dauernde Anlagen der Landwirthschaft 162.
Dramatische Kunst, s. Künstler.
Drogenhandlungen, Ertragschätzung 237.
— Bewerthung 292.
Droit fixe 329.
Droit proportionnel 329.
Durchfuhrverbote 35, 48.
Durchfuhrzölle 34, 42, 44, 49.
Durchgangszölle 34, 41.

Durchschnittliches Einkommen, kein Maßstab der Einkommensbesteuerung 264 f.
Durchschnittsberechnung, der Einnahmen und Ausgaben für die Einkommensbesteuerung 118, 121 ff.
— Beeinflussung bei Veränderungen im objektiven und subjektiven Bestande der Quellen 124 ff.
— des Ertrages für die Ertragsbesteuerung 380, 387 ff.
Durchschnittsertrag, Maßstab der direkten Besteuerung 90.
— als Maßstab der Vermögensbewerthung 288.
— desgl. der Ertragsbesteuerung 365, 380, 387.
Durchschnittsperiode, für die Einkommensbesteuerung 118.
— für die Ertragsbesteuerung 365, 380, 387, 389.
Durchschnittsschätzung, unmittelbare, des Ertrages 123.
Durchschnittwerth, als gemeiner Werth 295.
— Feststellung für die Bewerthung 301.

E.

Effektensteuer des Deutschen Reiches, Darstellung 76.
Ehefrauen, Kapitalrentenbesteuerung in Bayern 347.
— Einkommensbesteuerung in Oesterreich 193_1.
Ehegatten, Erbanfälle unter solchen 69, 70, 72, 73.
— einheitliche Besteuerung des Einkommens 193.
— desgl. des Vermögens 283.
— desgl. des Gewerbebetriebes 327.
Eid des Steuerpflichtigen, kein Beweismittel 245.
Eigenpreise, Benutzung an erster Stelle 299.
Eigenproduktion, s. Selbstbeschaffung.
Eigenthümer, Berechtigung zu Abschreibungen 143.
— Anrechnung des Vermögens bei demf. 282.
— Grundsteuerpflicht 306.
— Gebäudesteuerpflicht 320.
— subjektive Steuerpflicht für die Ertragsbesteuerung 370.
Eigenthumsteuer in England 104.
Eigenthumsverhältnisse, Nichtberücksichtigung bei Bemessung der Grundsteuer 307.
Einbruchsversicherung, Beiträge als Betriebskosten 141.
Einfriedigungsanlagen im Landwirthschaftsbetriebe 162.
Einfuhrverbote 35, 40, 41, 48.
Einfuhrzölle, Natur und Bedeutung 34, 35.
— höhere, auf der Verbrauchsbesteuerung unterliegende Gegenstände 36.
— im Gebiete des Deutschen Zoll- und Handelsvereines 44.
— im Deutschen Reiche 49.
— s. a. Zölle.
Einheit, steuerliche, für die Grundsteuerveranlagung 305, 374.
— desgl. die Gebäudesteuerveranlagung 320, 372.
— desgl. die Gewerbesteuerveranlagung 327, 377.
— desgl. die Kapitalrentensteuerveranlagung 346, 378.
— desgl. für die Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 364, 368, 370.
— s. a. Bewerthungseinheiten, wirthschaftliche E.
Einkommen, Maßstab der Leistungsfähigkeit 11, 89, 264, 353.
— Grundlage der direkten Besteuerung 23, 81 ff., 89.
— Unterscheidung von rohem und reinem 82, 134, 265.
— individuelles wirkliches, als Grundlage der Besteuerung 93, 107, 264.
— Begriff und Unterscheidung von der Verminderung oder Vermehrung des Vermögens 108 ff., 265.
— Geld- und Naturalbezüge als E. 111 ff.
— Ersparung von Ausgaben als E. 113.
— Jahresfrist als Grundlage der Berechnung 115.
— Ermittelung für das Steuerjahr und die Durchschnittsberechnung 117 ff.
— Ertrag als Grundlage des Einkommensbegriffes 133, 265.
— Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung 137.
— Beschränkung des Begriffes auf natürliche Personen 187, 265.
— Bestimmung zum Unterhalte der Familie, Besteuerung in der Person des Oberhauptes 190 ff.
— Unterscheidung von ursprünglichem und abgeleitetem 192.
— Feststellung des reinen 193.
— unmittelbare Schätzung nach dem Aufwande 233.

Einkommen, örtliche Schwankungen nach dem äußeren Tauschwerthe des Geldes 266, 267.
— Ermittelung des wirklichen der einzelnen Steuerträger 268.
— Erfassung durch die Vermögensbesteuerung 361.
— s. a. Besitzeinkommen.
Einkommensanzeigen, s. Steuererklärung.
Einkommensbesteuerung, Anschluß an das abgelaufene Jahr 116, 130 ff., 262.
— Beschränkung auf natürliche Personen 187, 265.
— Steuerpflicht im Allgemeinen 195.
— subjektive Steuerpflicht 197.
— untere Grenze der Steuerpflichtigkeit 199.
— weitere Beschränkungen der Steuerpflichtigkeit 201.
— verschiedene Besteuerung von Besitz- und Arbeiteinkommen 202.
— Steuerfuß 203.
— Steuertarif 206.
— Steuerermäßigungen 208.
— Verfahren zur Ausführung im Allgemeinen 209.
— materiell richtige Besteuerung und leitende Grundsätze 210.
— Mitwirkung des Steuerträgers 212 ff., 215.
— amtliche Ermittelungspflicht 213, 214.
— formales Recht 216.
— Kürze, Einfachheit und Kostenersparniß im Verfahren 216.
— Ungleichmäßigkeiten und unverhältnißmäßige Belastung der unteren Volksklassen durch dies. 270, 272.
— Einführung durch das Reich 274.
— Ergänzung durch die Vermögensbesteuerung 275 ff., 303, 361 ff.
— desgl. durch Ertragsteuern 304, 363 ff.
— Zuschlagsbelastung des Besitzeinkommens im Rahmen ders. 358 ff.
— Zuschlagsbelastung durch die Kapitalrentensteuer desgl. 366, 378, 395.
Einkommensquellen 133, 134.
— s. a. Ertragsquellen.
Einkommensteuer, Beweglichkeit 6.
— Form der direkten Steuern 21.
— Gegensatz zu den Ertragsteuern 83, 84, 355.
— Grundlage im Systeme der direkten Steuern 92 ff., 353 f.
— Entwickelung und Ausgestaltung in den Deutschen Staaten 97, 99 ff.
Einkommensteuer in außerdeutschen Staaten 102 ff.
— Nichtabzug vom Roheinkommen 194.
— Zahlung ohne Rücksicht auf Anfechtung ꝛc. 238, 239.
— Stellung im Systeme der direkten Steuern 264 ff.
Einkommensteuerveranlagung, das Verfahren 209, 393.
— leitende allgemeine Grundsätze 210 ff.
— Vorbereitung 217 ff.
— Zeit und Bezirk 224.
— Beanstandung der Steuererklärungen 227 ff.
— Feststellung der Ertragsquellen 231.
— desgl. der quellenmäßigen Reinerträge 231.
— desgl. der Abzüge vom Roheinkommen 232.
— Steuerfestsetzung 232.
— Schätzungswesen 232 ff.
— Mittheilung der Veranlagungsergebnisse 238.
— Rechtsmittel 238 ff., 397.
— Verwerthung für die Vermögensbesteuerung 300.
— desgl. die Gewerbesteuerveranlagung 335, 337.
— Verwerthung der Ertragsbesteuerung für dies. 366, 386, 395 ff.
Einkommensvermehrungen, Steuererhöhung 263.
Einkommensverminderungen, Steuerermäßigung 264.
Einmaischungsteuer, Form der Brausteuer 61.
Einmalige Erwerbungen, kein Einkommen 149.
Einmalige Thätigkeit, Begründung einer Quelle durch 149.
Einnahmen, Unterscheidung zwischen feststehenden und unbestimmten oder schwankenden 118, 120, 124.
— desgl. innerhalb derselben Quelle 122.
Einrichtung der Quelle, Aufwendungen zur ersten 137, 381.
Einschätzung für die Einkommensbesteuerung 209.
Einspruch gegen die Gewerbesteuerveranlagung 337.
Einzelkontingente, für die Branntweinbesteuerung 57.
— für die Zuckerbesteuerung 64.
Einzelquellen, Anknüpfung der Besteuerung an dies. 82, 93.
— für sich als Grundlage der Ertragsbesteuerung 83, 370.
— s. a. Quellen.

Einzeltaxen, Hülfsmittel für die Bewerthung 301, 303.
Einzelwirthschaft, Grundlage der direkten Besteuerung 81 ff.
Eisenbahnabgabe, Beibehaltung als Staatssteuer 29, 98₁, 344.
Eisenbahngesellschaften, Effektensteuer auf Renten- und Schuldverschreibungen ausländischer 77.
Elbe, Passagezölle 41.
Elsaß-Lothringen, Bierbesteuerung 50, 60.
— Erbschaftsteuer 70.
— System der direkten Steuern 97, 98.
— Gewerbesteuer 326, 330.
Emission von Aktien ꝛc., Effektensteuer 76.
Empfindung der Steuerbelastung 28, 204.
Endgültigkeit der Veranlagungsergebnisse der Einkommensteuer 260.
England, Erbschaftsteuer 69, 70.
— Verkehrsteuern 102.
— System der direkten Steuern 104 ff.
— Grundsteuer 312.
— Gebäudesteuer 321.
— Lizenzabgaben 339.
— Kuponbesteuerung 350, 351.
Enklaven, Darstellung auf den Katasterkarten 314.
— s. a. Zollenklaven.
Enteignung, thatsächliche, durch steuerliche Belastung 12, 72, 204.
— desgl. durch die Kuponbesteuerung 349, 350.
Entgeltlichkeit, kein Merkmal des Steuerbegriffes 4, 8, 10.
Entschädigungsrenten, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— wegen Beschränkung des Grundeigenthumes in der Umgebung von Festungen 291.
— Kuponbesteuerung in Oesterreich 350.
Entwässerungsanlagen im Landwirthschaftsbetriebe 162.
Erbanfälle, ergänzende Zugangsveranlagung 118, 263 f.
— für sich kein Einkommen 110, 149.
Erben, Haftung für die Einkommensteuer 263.
Erbschaftsteuern, Unterabtheilung der Rechtsverkehrsteuern 32.
— kein Mittel zur Vermögensausgleichung 66.
— Darstellung und Kritik der bestehenden 68 ff.
Erbschaftsteuerverhandlungen, Benutzung für die Feststellung des Kapitalertrages 231.
Erbtheilungsverhandlungen, Benutzung für die Feststellung des Kapitalvermögens 231.
Ergänzung, der Angaben in der Steuererklärung 229.
— der Einkommensteuer durch die Vermögensbesteuerung 275 ff., 303, 360 ff.
— desgl. durch die Ertragsteuern 304, 354, 363 ff.
Ergänzungskosten als Betriebskosten 141.
Ergänzungsteuern, Einführung in das System der direkten Steuern 94, 98 ff.
— Grundzüge ders., s. Vermögensbesteuerung.
Erhaltung, des Einkommens, Aufwendungen zur 137.
— einer Quelle, desgl. 381.
Erhebungsjahr, s. Steuerjahr.
Erläuterung der Angaben in der Steuererklärung 229.
Erlaubniß, s. Konzessionsabgaben.
Ermäßigung, s. Steuerermäßigungen.
Ermittelungspflicht, amtliche, im Bereiche der Einkommensbesteuerung 213, 214, 217 ff.
— desgl. nach Versagung der Mitwirkung des Pflichtigen 229, 230.
— unzureichende Erfüllung als Verfahrensmangel 255.
— für die Vermögensbesteuerung 300.
Erneuerungsfonds, Bildung durch Abschreibungen 178.
Ersatzbauten 138.
Ersatzbeschaffungen, Aufwendungen für 138, 146.
— im Landwirthschaftsbetriebe 144, 164.
— im Gewerbebetriebe 175.
Ersparung, von Ausgaben als Einkommen 113.
— von Betriebskosten 139.
Erstattung der Brausteuer 61.
— s. a. Rückvergütung.
Ertrag, Maßstab der Leistungsfähigkeit 11, 90, 353, 399.
— Grundlage der direkten Besteuerung 23, 81, 89.
— Grundlage des Einkommensbegriffes 93, 133 ff.
— aus Geldkapital 155, 157.
— aus Grundbesitz 159 ff.
— aus Gewerbebetrieb 169.
— aus Arbeitsthätigkeit 182.
— Ermittelung des quellenmäßigen 219.
— Schätzung 232 ff.

Ertrag, Ausschluß von der Vermögensbesteuerung 281.
— Maßstab der Gewerbebesteuerung 328 ff., 333 ff., 337, 377.
— desgl. der Waarenhausbesteuerung 342.
— Erfassung durch die Vermögensbesteuerung 361.
— quellenmäßiger, als Maßstab der Ertragsbesteuerung 83, 365, 379 ff.
— s. a. Reinertrag, Rohertrag.
Ertragsbesteuerung, Form der direkten Steuern 83.
— als Ergänzung im Systeme der direkten Steuern 93, 94, 304.
— leitende Grundsätze für eine Umgestaltung 363 ff.
— Berücksichtigung von Interesse und Leistungsfähigkeit bei ders. 363, 366 ff.
— Steuerpflichtigkeit 364, 370 ff.
— Grundlage und Maßstab 365, 378 ff.
— Steuerfuß 366, 390 ff.
— Veranlagung und Verwaltung 366, 393 ff.
— Rechtsmittel 397 f.
— Verwerthung der Ergebnisse für die Einkommensbesteuerung 366, 386, 396 ff.
— Vorzüge gegenüber der Vermögensbesteuerung 399 ff.
Ertragschätzungen, im Bereiche der Einkommensbesteuerung 232, 234 ff., 268.
— für die Grundsteuerveranlagung 319.
— für die Ertragsbesteuerung 380, 401.
Ertragsfähigkeit, Maßstab der Ertragsbesteuerung 83, 365, 383.
— kein Maßstab der Leistungsfähigkeit 90.
— Schätzung für die Einkommensbesteuerung 235.
— Zugrundelegung bei der Vermögensbesteuerung 288.
— Maßstab für die Grundbesteuerung 307 ff., 356.
— Feststellung für die Grundsteuerveranlagung 317 ff., 387.
— desgl. für die Gebäude-(Wohnhaus-) steuer 386.
— desgl. für die Gewerbesteuer 328 ff., 388 ff.
— desgl. für Bauplätze und Bauterrains 388.
— besondere Interessebelastung 363 f.
Ertragsquellen, Anknüpfung der Ertragsbesteuerung an dies. 83, 370 ff., 379.
Ertragsquellen, steuerliche Vorbelastung 367, 368.
— i. Uebr. s. Quellen.
Ertragstaxen für die Grundsteuerveranlagung 318, 319.
Ertragsteuern, Form der direkten Steuern 21, 22, 84.
— Unterscheidung von der Einkommensteuer 83, 355.
— Ausscheidung aus dem staatlichen Steuersysteme 29, 98, 101.
— Darstellung der einzelnen Formen ders. 304 ff.
— Unhaltbarkeit der bestehenden 354 ff.
— Vorschläge zur Umgestaltung 363 ff.
Ertragsteuersystem, gegenwärtige Geltung in den Deutschen Staaten 97 ff.
— desgl. in außerdeutschen Staaten 102, 104, 106.
Ertragstufen für die Gewerbesteuer 333.
Ertragsverhältniß, Vertheilung der Gewerbesteuer nach dems. 334 ff., 337.
Ertragwerth, Benutzung für die Vermögensbesteuerung 288.
Erweiterung der Quelle, Aufwendungen zur 138, 194, 381.
— Rücklagen für 179.
Erwerbgesellschaften, selbständiger Gewerbebetrieb 153, 169.
— Einkommensbesteuerung 189, 265.
— Freilassung von der Vermögensteuer 279, 400.
— Kuponbesteuerung 349 ff.
— besondere Interessebelastung 365, 389.
— höhere gewerbliche Besteuerung 392.
Erwerbsteuer, Form der direkten Steuern 91.
— in Mecklenburg 98.
— in Oesterreich 102, 103, 326.
— Ausgestaltung der Gewerbesteuer zu einer solchen 364, 375 ff.
— Abzug von Schuldenzinsen und Passivrenten 365, 382.
— besondere Interessebelastung 365.
— Feststellung der Ertragsfähigkeit 383, 388.
— Veranlagung 395.
Erwerbsunfähige, Freilassung von der Ergänzungsteuer 286.
Erwerbung des Einkommens, Aufwendungen zur 137.
Erwerbungen, einmalige, für sich kein Einkommen 149.
Erwerbunternehmungen, Besteuerung in Oesterreich 103.
Erwerbvermögen, Begriff 82.
— als Grundlage und Maßstab der direkten Besteuerung 84, 91, 352.

Erwerbvermögen, Vorbelastung des daraus fließenden Einkommens 86, 88, 92.
— Verwendung im Bereiche der Arbeitsthätigkeit 182, 184, 185, 364.
— Gegenstand der Vermögensbesteuerung 282, 303.
— Kapitalrentenbesteuerung 345 ff.
— Ertragsbesteuerung 363, 366ff., 379.
— Bemessung der Ertragsfähigkeit nach der Höhe dess. 384, 389.
— s. a. Gewerbevermögen, Vermögen.
Erwerbzwecke, Aufenthalt von Ausländern zu 198, 202.
Erzeugnisse des landwirthschaftlichen und gewerblichen Betriebes, Selbstverbrauch 112, 114, 271.
Erziehende Thätigkeit, als Quelle 183.
— Gewerbebesteuerung 184, 326.
Erziehung, ungewöhnliche Aufwendungen als Ermäßigungsgrund 208.
Essig, Verbrauchsbesteuerung 50.
— Verwendung von Branntwein zur Bereitung 56.
— Brausteuer für die Herstellung 60.
Etatsjahr, Grundlage der Einkommensberechnung 115.
— s. a. Steuerjahr.
Evidenzhaltung des Grundsteuerkatasters 313, 316.
Existenz, Gefährdung durch die Steuerbelastung 12, 18.
Existenzminimum, Freilassung von der Einkommensteuer 85, 199, 273.
— desgl. in England 106, 200.
— Abzug vom Gesammteinkommen 205 f.
— Freilassung von der Gewerbesteuer 327, 377.
— desgl. von der Grundsteuer 374.

F.

Fabrikanlagen, Abschreibungen für ausgeschiedene oder völlig entwerthete 180.
Fabrikate, Verbrauchsbesteuerung 42.
Fabrikation, Wechsel im Gegenstande als Veränderung der Quelle 125.
Fabrikationskosten, Abzugsfähigkeit 140.
Fabrikationssteuern, Form der Verbrauchsbesteuerung 40.
Fabriken, Besteuerung der Großbetriebe 340.
Fachlitteratur, Ausgaben für 183, 202.
Fähren, Abgabe für die Benutzung 41.
Fährgerechtigkeiten, Zubehör von Grundstücken 291.
Fälligkeit der quellenmäßigen Erträge und der Abzüge 131.
Fahrten zur Amtsstelle, Ausgaben für 183.
Familie, einheitliche Besteuerung in der Person des Oberhauptes 190.
— Abstufung der Besteuerungsgrenze nach der Größe derf. 200, 209.
Familienmitglieder, selbständige Besteuerung 192.
— Nichtabzugsfähigkeit des Unterhaltes 194.
— Unterhalt minderjähriger als Grund der Freilassung von der Ergänzungsteuer 286.
— s. a. Kinder, Haushaltungsangehörige.
Familienoberhaupt, s. Oberhaupt.
Fenstersteuer, s. Thür- und F.
Feststehende Einnahmen und Ausgaben, s. E. und A.
Festungen, s. Entschädigungsrenten.
Fett, Verbrauchsbesteuerung 50.
Feuersbrunst, Veränderung der Quelle 125.
— Abschreibung der zu Grunde gegangenen Anlagen 180.
— s. a. Brand.
Feuerschaden, Steuererlaß für Tabak 51.
Feuerversicherungsbeiträge, Abzug als Betriebskosten 141.
Fideikommißanfälle, Erbschaftsteuer 68.
— für sich kein Einkommen 149.
Fideikommißinhaber, Ertrag aus Grundbesitz 158.
— Vermögensbesteuerung 283.
Finanzbedarf des Staates 2c., Deckung durch öffentliche Abgaben und Steuern 1, 4, 5.
— Bemessung des Steuerbedarfes nach demf. 5.
Finanzminister, oberste Leitung der Grundsteuerveranlagung 319.
— Herabsetzung der Gewerbesteuersummen 334.
Finanzzölle 16, 35.
Firmenrechte, Abschreibungen 179.
— kein steuerbares Vermögen 293.
Fischerei, Ertragsquelle des Landbesitzes 162.
— Gebrauchvermögen 280.
— Grundsteuerpflichtigkeit der Seen und Teiche 305.
— Gewerbebesteuerung 325.
Fischereigerechtigkeiten, Zubehör der Grundstücke 291.
Fischteiche, besondere Kulturgattung 317.

Fischzucht, als Quelle 161, 162.
— Gewerbebesteuerung 325.
Fixation, der Gewichtsteuer für Taback 53.
— Form der Brausteuer 61.
Fixgeschäfte im börsenmäßigen Waarenhandel 79.
Flächenbesteuerung der Tabackpflanzungen 53, 54.
Fleisch, Uebergangsabgaben 51.
Fleischerei, Vereinigung mit anderen Gewerben 170.
— Schätzungsnormen 237.
Fleischsteuern 38, 50.
Flurbücher, Herstellung für die Grundsteuerveranlagung 315.
Flurkarten, Herstellung für die Grundsteuerveranlagung 314.
Forderungen, Steuern bei der entgeltlichen Veräußerung 32.
— Zurechnung zum Rohertrage 135.
— desgl. insbes. beim Grundbesitze 159, 163.
— als gewerbliches Betriebskapital 170.
— Berücksichtigung bei Ermittelung des gewerblichen Ertrages 174.
— Abschreibungen 177, 178.
— ausstehende, im Bereiche der freien Berufe 184, 185.
— als Jahreseinkünfte kein steuerbares Vermögen 281.
Forsten, Bestandtheil der Landwirthschaft oder besondere Quelle 162.
Forstwirthschaft, Quelle des Landbesitzes 159.
— Ertrag 164 ff.
— Grundsteuerpflichtigkeit der Ländereien 305.
Fortbildung, Aufwendungen für berufsmäßige 202.
Fortschreibung des Grundsteuerkatasters 312, 316.
Fourage, Verbrauchsbesteuerung 50.
Frachtbriefe im Schiffsverkehre, Steuerpflichtigkeit 80.
Frankenstein'sche Klausel zum Zolltarifgesetze 52.
Frankfurt, Beitritt zum Zollvereine 45.
Frankreich, herrschende Steuerlehre 4, 13, 17.
— Handels- und Schiffahrtsvertrag mit dem Zollvereine 46.
— Bierbesteuerung 60.
— Erbschaftsteuer 69, 70.
— Verkehrsteuern 102.
— System der direkten Steuern 103.
— Grundsteuerkataster 313.
— Thür- und Fenstersteuer 108, 321.
Frankreich, Patentsteuer 326, 329.
— Lizenzabgaben 339.
— Sonderbesteuerung der großen Kaufhäuser 340.
— Kuponbesteuerung 350.
Freigebigkeit, Aufwendungen aus 194.
Freiwilligkeit, bei Betriebskosten 139.
— bei dauernden Verpflichtungen 194.
Freihandelspolitik 49.
Freikuxe, Zubehör der Grundstücke 291.
Friedhöfe, Grundsteuerfreiheit 306.
Frist für die Einkommensteuerberufung 242.
Früchte, des Geldkapitales 157.
— natürliche, Ertrag des Landbesitzes 161.
Füllmassen, Zuckerbesteuerung 62.
Funderwerb, kein Einkommen 149.
Fundirtes Einkommen, s. Besitzeinkommen.
Futtermittel, Vorräthe als gewerbliches Betriebskapital 170.

G.

Gärten, besondere Kulturgattung 308, 317.
Gärtnereien, Gewerbebesteuerung 325.
— Besteuerung der Großbetriebe 340.
Gartenanlagen, Ertragsquelle 150.
— Unterhaltungskosten 160.
Gartenbau, Quelle des Landbesitzes 161.
— Grundsteuerpflichtigkeit der Ländereien 305.
Gastwirthschaft, gewerbliche Betriebsteuer 344.
Gebäude, Reparaturkosten 141, 145.
— Abschreibungen 143, 145.
— Quelle des Hausbesitzes 159.
— dauernde Anlagen der Landwirthschaft 162.
— gewerbliches Anlagekapital 170.
— Abschreibungen auf gewerbliche 176.
— einheitliche Bewerthung mit allem Zubehör 291.
— Steuerpflichtigkeit zur Gebäudesteuer 320, 364, 372 f., 386.
Gebäudefläche, s. Grundfläche.
Gebäudegrundsteuer in Frankreich 104.
Gebäudesteuer, Abwälzung 20.
— Ueberweisung an die Gemeinden 29, 98.
— Form der Ertragsbesteuerung 83, 304, 368.
— Geltung im Systeme der direkten Steuern 97, 98, 100.
— Steuerpflichtigkeit 320 ff.
— Steuerbemessung 322 ff.

Gebäudesteuer, Umgestaltung zur Wohnhaussteuer 364, 372 f.
— Zugrundelegung des Miethwerthes 365, 373, 380.
— Abzug von Schuldenzinsen und Passivrenten 365, 382.
— besondere Interessebelastung 365, 369.
— Feststellung der Ertragsfähigkeit 383, 386.
— Veranlagung 395.
Gebäudesteuerausschüsse, Bildung und Zusammensetzung 395 f.
Gebäudesteuernutzungswerthe, Hülfsmittel für die Bewerthung 301.
— Feststellung für die Gebäudesteuerveranlagung 324.
Gebäudetheile, Benutzung zu anderen als Wohnzwecken 322, 373.
Gebrauchsteuern, Form der indirekten Besteuerung 21, 39, 91.
Gebrauchvermögen, Begriff und Gegensatz zum Erwerbvermögen 82, 84.
— kein Maßstab der direkten Besteuerung 90.
— Vermehrungen oder Verminderungen, kein Einkommen 150.
— Freilassung von der Vermögensteuer 280.
— Erbschaftsteuer 73.
Gebrauchwerth, Anwendung auf die Vermögensbesteuerung 288.
Gebühren, zur Deckung der Staatsausgaben 1.
— Unterscheidung und Abgrenzung von den Steuern 5, 10, 33, 67.
— der Beamten, als Ertrag 182.
— im Rechtsmittelverfahren 239.
Gerstemünde, Freihafengebiet 48.
Gefällberechtigte, Betheiligung an der Grundbesteuerung 306.
Gefällesteuer, in Württemberg 97.
— in Oesterreich 350.
Geflügelzucht, Ertragsquelle 150.
— Gewerbebesteuerung 325.
Gegenerklärung im Berufungsverfahren 243.
Gegenleistung, kein Merkmal des Steuerbegriffes 4, 8, 10.
Gehälter, Abzug als Betriebskosten 140.
— Ertrag der Arbeitsthätigkeit 182.
— Anrechnung für das Vorjahr 132.
— Besteuerung durch den zahlenden Staat 196, 199.
— Freilassung von der Oesterreichischen Rentensteuer 346.
Geheimhaltung der Einkommens- 2c. Verhältnisse 216, 220.
Geistige Getränke, gewerbliche Sondersteuern für den Ausschank 2c. 338, 344.
Geistliche, Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Geistlichkeit, steuerliche Vorrechte in früherer Zeit 96.
Geld, baares, gewerbliches Betriebskapital 170.
— Berücksichtigung bei der Ertragsermittelung 174.
— Abschreibungen 177.
— örtliche Schwankungen des äußeren Tauschwerthes 266.
— als Jahreseinkünfte kein steuerbares Vermögen 281.
— Nennwerth als steuerbares Vermögen 293.
Geldauszahlungen, Anweisungen auf, Wechselsteuer 75.
Geldbezüge, Merkmal des Einkommensbegriffes 111.
— als Rohertrag 135.
Geldkapital, Vorbelastung 88, 363, 368.
— besondere Ertragsquelle 151.
— in anderen Quellen angelegtes 153.
— die einzelnen Erträge dess. 155.
— Anrechnung der Erträge 157.
— Betriebskosten 157.
— Abschreibungen 158.
— Kapitalrentenbesteuerung 345 ff., 378.
— s. a. Kapital.
Geldleistungen, Eigenschaft der Steuern 3.
— als Betriebskosten 140.
Geldsorten, ausländische, Umsatzsteuer 79.
Geldwerth, Schätzung im Bereiche der Einkommensbesteuerung 232.
Gelegenheitserwerb, Besteuerung 67, 92.
Gelegenheitsgeschenke, als Betriebskosten 140.
— kein Ertrag 182.
Gelegenheitsspekulationen, Einkommensbesteuerung 150, 155.
Gelehrte, noch nicht verwerthete Werke 184.
— Arbeits- und Hülfsmittel 2c., kein steuerbares Vermögen 281.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Geleit, Abgaben für Darbietung 33.
Gemarkungskarten, Herstellung für die Grundsteuerveranlagung 314.
Gemeindeanleihen, Zinsen aus 155.
Gemeinden, Recht der Abgabenforderung 2.

Gemeinden, Konkurrenz mit Reich und Staat hinsichtlich der Besteuerung 27 ff.
— staatliche Einkommensbesteuerung 188.
— s. a. Kommunalverbände.
Gemeindesteuern vom Einkommen 29.
Gemeindevermögen, Nutzungen am, als Zubehör der Grundstücke 291.
Gemeinenstand, Militäreinkommen 183.
Gemeiner Werth, als Maßstab der Besteuerung 91.
— als Rohertrag 135.
— Begriff und Anwendung auf die Vermögensbesteuerung 287, 293 ff.
Gemeinnützige Unternehmungen, Gewerbesteuerpflicht 375, 390.
Gemeinschaftliches Vermögen, Nutzungen am, als Zubehör der Grundstücke 291.
Gemüsebau, in Hausgärten 160.
— Grundsteuerpflichtigkeit der Ländereien 305.
Genossenschaften, selbständige Rechtssubjekte 154.
— Gewinnantheile als Gelderträge 155.
— Mitglieder als Gewerbetreibende 169.
— Kuponbesteuerung der Spareinlagen 348.
Genußmittel, Verbrauchsbesteuerung 37.
Genußscheine, Effektensteuer 76, 77.
Genußtheorie der Steuerlehre 8.
Gepäckbeförderung auf Schiffen 80.
Geräthschaften, Theil des gewerblichen Anlagekapitales 170.
— der freien Berufe ꝛc., kein steuerbares Vermögen 281.
Gerechtigkeit, oberster Besteuerungsgrundsatz 6 ff., 9, 23.
— Erfüllung bei der Verbrauchsbesteuerung 37.
— desgl. der direkten Besteuerung 85.
— Nichtanwendung bei der Waarenhausbesteuerung 340, 343.
Gerichtsvollzieher, Gewerbebesteuerung 326.
Gesammtkontingent, s. Kontingente.
Geschäfte, gewerbliche, Bewerthung für die Vermögensbesteuerung 292.
Geschäftsausstände, s. Ausstände.
Geschäftsbücher, Beweismittel im Beanstandungsverfahren 229.
— desgl. im Berufungsverfahren 247.
Geschäftseinrichtungen, Bewerthung 292.
Geschäftserweiterungen, Aufwendungen für 138$_2$.
Geschäftsgeräthschaften, Bewerthung 292.
Geschäftsjahr, Grundlage der Einkommensberechnung 115 f.
Geschäftskosten, Abzug vom Rohertrage 136.
Geschäftsschulden, Zinsen als Betriebskosten 141.
— desgl. bei der Gewerbebesteuerung 333.
Geschäftsumsatz, Grundlage für die besondere Besteuerung der Großbetriebe 340 ff.
Geschäftsutensilien, Bewerthung 292.
Geschäftsverlegung ꝛc., Veränderung der Quelle 125.
Geschehendes, Gegenstand der indirekten Besteuerung 20.
Geschwister, Erbanfälle 69.
Gesellschaften mit beschränkter Haftung, selbständige Rechtssubjekte 154.
— Gewinnantheile Erträge aus Geldkapital 155.
Gesellschaftsantheile, jeder einzelne als Quelle 155.
Gesetzesumgehungen zur Entziehung der Besteuerung 127.
Gesetzgebung über die Zölle und die Verbrauchsteuern 47, 49, 50.
Gesetzmäßigkeit, Grundregel der Steuervertheilung 15.
Gesinde, Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Gewässer, öffentliche, Grundsteuerfreiheit 306.
Gewerbe, Besteuerungsrecht des Staates 14.
— Begriff und Abgrenzung von anderen Berufsarten 325.
Gewerbebetrieb, besondere Realsteuern der Gemeinden 29, 363, 368.
— steuerliche Vorbelastung 88.
— Selbstverbrauch von Waaren 112, 114, 174.
— Geschäftsjahr als Grundlage der Einkommensberechnung 115 f., 131 f.
— muthmaßlicher Ertrag des Steuerjahres 119.
— wirklicher desgl. 120, 130.
— Veränderungen der Quelle 125.
— Aufwendungen zur ersten Einrichtung 137.
— Konjunktur- und Kursveränderungen 148.
— Veräußerungsgeschäfte 149.
— besondere Gruppe der Ertragsquellen 152.

Gewerbebetrieb, selbständiger, der Erwerbgesellschaften 153.
— darin angelegtes Geldkapital 153.
— dems. dienender Grundbesitz 158, 159, 160.
— freier Beruf im eigenen 184.
— Besteuerung durch den Betriebsstaat 196, 197, 199.
— die einzelnen Quellen dess. 169 f.
— Anlage- und Betriebskapital 170 ff.
— Ertragsermittelung 173.
— Abschreibungen u. s. w. 174 ff.
— Verpachtung an einen Anderen 187, 328, 348, 370.
— Veranlagungsort 218.
— Schätzung des Ertrages 234, 237, 269.
— Arbeitshülfe der Kinder 270.
— Vermögensbesteuerung 292, 301.
— Gebäudebesteuerung 321, 364, 371, 372 f.
— Grundsteuerbelastung 305, 374.
— Abgrenzung von landwirthschaftlichen Betrieben 325.
— desgl. von anderen Berufsarten 325, 375.
— Gegenstand der Gewerbebesteuerung 327 ff., 364.
— Belastung mit Sondersteuern 338 ff.
Gewerbebetrieb im Umherziehen, gewerbliche Sondersteuer 339.
Gewerbegehülfen, Ertragsquelle 185.
— ausländische, Aufenthalt des Erwerbes wegen 198.
— Zahl ders. als Grundlage der Gewerbesteuerbemessung 329 ff.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Gewerberäume, Miethwerth als Grundlage der Gewerbesteuerbemessung 329 ff.
Gewerbesteuer, Abwälzung 20.
— Ueberweisung an die Gemeinden 29, 98, 333.
— Form der Ertragsbesteuerung 83, 304, 368.
— Geltung im Systeme der direkten Steuern 97 ff.
— Abgrenzung von der Gebäudesteuer 322.
— Steuerpflichtigkeit 324 ff., 375 ff.
— Steuerbemessung 328 ff., 333 ff.
— Sondersteuern 338 ff.
— Umgestaltung zu einer Erwerbsteuer 364, 375 ff.
— besondere Interessebelastung 369.
— Abzug von Schuldenzinsen und Passivrenten 382.
Gewerbesteuer, Feststellung der Ertragsfähigkeit 383, 388 ff.
— Veranlagung 395.
Gewerbesteuerausschüsse, Vertheilung der Steuersummen 334.
— Bildung und Zusammensetzung 395 f.
Gewerbesteuergesellschaften, Bildung 334, 336, 337.
Gewerbesteuerklassen, Abgrenzung 2c. 333.
Gewerbesteuersummen, Feststellung und Vertheilung 334.
Gewerbevermögen, als steuerbares Vermögen 282.
— Schulden und Lasten bei beschränkter Steuerpflicht 284.
— Bewerthung 292, 301 f.
— Bedeutung für die Ertragserzielung 328.
— Grundlage der Gewerbesteuerbemessung 333 ff., 377.
Gewerbliche Brennereien, Branntweinbesteuerung 57 ff.
Gewichtsbesteuerung, des Tabacks 53, 54.
— von Braumalz 2c. 60, 61.
Gewinn, als Einkommen 134, 171.
Gewinnantheile, Erträge aus Geldkapital 155.
Gewinnbringende Beschäftigung, als Ertragsquelle 152.
— im Uebrigen s. Arbeitsthätigkeit.
Gewinn- und Verlustrechnungen, als Beweismittel 247.
Gewinnungskosten, Abzug vom Rohertrage 82, 140.
Gewürze, Verbrauchsbesteuerung 42.
Gläubiger, namentliche Bezeichnung 215.
Glaubwürdigkeit, der Angaben des Steuerpflichtigen 216.
— der Angaben einer Steuererklärung 222, 228.
— buchmäßiger Aufzeichnungen 247.
Gleichmäßigkeit, oberster Besteuerungsgrundsatz 7, 13, 17, 18.
— Merkmal der direkten Steuern 24, 85.
— Förderung durch das Rechtsmittelverfahren 239.
— Anwendung bei der Bewerthung 289.
Glücksanfälle, Besteuerung 92.
— kein Einkommen 110, 149.
Glücksspiel, keine Ertragsquelle 186.
Goldgeschirre, Aufwand-(Luxus-) steuern 32.
Grenzzölle 34, 40.
Griechenland, Handelsvertrag 45.
Großbetriebe, besondere Besteuerung 190.

Großbetriebe, Waarenhaussteuer 340ff.
Großbritannien, Handelsvertrag 45.
— s. a. England.
Großmagazine, Umsatzbesteuerung 340ff.
Gruben, Abschreibungen 146.
— Gewerbebesteuerung 325.
Grundbesitz, besondere Realsteuern der Gemeinden 29.
— steuerliche Vorbelastung 88.
— Gruppe der Ertragsquellen 152.
— Einkommensbesteuerung 158ff.
— Besteuerung durch den Belegenheitsstaat 196, 197, 199.
— Veranlagungsort 218.
— s. a. Grundstücke, Grundvermögen, Landwirthschaft.
Grundbuch, Eintragung im, nicht Voraussetzung der Anrechnung als Vermögen 282.
— Uebereinstimmung mit den Katastern 313, 316.
Grunddienstbarkeiten, Ausschluß bei der Grundsteuerveranlagung 307.
Grundfläche von Gebäuden, Abschreibungen 145.
— einheitliche Bewerthung mit den Gebäulichkeiten 291.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
— Gebäudesteuerpflichtigkeit 320.
Grundherrliche Lasten, Abzug als Betriebskosten 140.
Grundkapital der Erwerbgesellschaften, Bemessung der Ertragsfähigkeit nach dems. 365, 390.
Grundkreditbanken, Renten- und Schuldverschreibungen, Effektensteuer 77.
Grundrente, Verwerthung für die Besteuerung 81.
— Bemessung der Grundsteuer nach ders. 307.
Grundschulden, Ausschluß bei der Grundsteuerveranlagung 307.
Grundschuldzinsen, Abzugsfähigkeit 141.
Grundsteuer, Ueberweisung an die Gemeinden 29, 98.
— Form der Ertragsbesteuerung 83, 304, 368.
— Geltung im Systeme der direkten Steuern 97ff.
— Schätzung des Landertrages nach ders. 237.
— Steuerpflichtigkeit 305ff.
— Steuerbemessung 307ff.
— Veranlagung 312ff., 395.
— Abgrenzung von der Gebäudesteuer 322.
Grundsteuer, Unhaltbarkeit der bestehenden 355ff.
— Vorschläge zur Umgestaltung 364, 374.
— Grundlage und Maßstab 365, 380ff.
— Abzug von Schuldenzinsen und Passivrenten 365, 382.
— besondere Interessebelastung 365, 369.
— Feststellung der Ertragsfähigkeit 383, 387f.
Grundsteuerausschüsse, Bildung und Zusammensetzung 395f.
Grundsteuerkataster, Anlegung und Fortführung 312ff.
Grundsteuermutterrollen, Anlegung 315.
Grundsteuerreinertrag, Schätzung des Landertrages nach dems. 237, 316, 357.
— Benutzung für die Bewerthung 301, 316.
— Ermittelung für die Grundsteuerveranlagung 307ff., 317ff., 374, 387.
Grundstücke, Rechtsverkehrsteuern bei der Veräußerung 32.
— eigene und gepachtete als einheitliche Quelle 152.
— gewerbliches Anlagekapital 170.
— Nutzung durch den Altentheiler 187.
— Vermögensbesteuerung des Eigenthümers 282.
— Bewerthung 300f.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305, 364.
— Vermessung und Kartirung 314.
Grundstücksverkäufe, Gelegenheitsspekulation 155.
— s. a. Immobiliarhandel.
Grund und Boden, Abschreibungen 145, 179.
Grundvermögen, als steuerbares Vermögen 282.
— Schulden und Lasten bei beschränkter Steuerpflicht 284.
— Bewerthungseinheiten 291.
— Feststellung und Bewerthung 300, 301.
— Vorbelastung durch Ertragsteuern 363, 368.
Güter, s. Sachgüter.
Gütervermehrungen oder -verminderungen außerhalb der Quelle 150.
Güterzuwachs, außerordentlicher, kein Einkommen 148.
Gutachten von Sachverständigen ꝛc., Begründung 246.
Gutsherrliche Lasten, Abzug als Betriebskosten 140.

H.

Häfen, Gebühren für die Benutzung 33, 41.
Häusersteuer, in Baden 99.
— s. a. Gebäudesteuer.
Haftung, solidarische, für die Wechselsteuer 76.
— für die Umsatzsteuer 78.
— der Nachlaßmasse und der Erben für die Einkommensteuer 263.
— für die Grundsteuer 306.
— für die Ertragsteuern im Allgemeinen 370.
Hagelschlag, Veränderung der Quelle 125.
Hagelversicherungsbeiträge als Betriebskosten 141.
Hamburg, Ausschluß vom Zollgebiete 47.
— Freihafengebiet 48.
Handel, Sicherung und Hebung durch Zölle 16, 35.
— s. a. Gewerbebetrieb.
Handelsbücher, Bedeutung für die Ertragsermittelung 171, 172.
— Beweismittel im Beanstandungsverfahren 229.
— desgl. im Berufungsverfahren 247.
— Zwang zur Offenlegung 249.
Handelsgesellschaften, offene, Gewerbebetrieb 169.
— Ermittelung der Ertragsfähigkeit 389.
Handels- und Schiffahrtsvertrag mit Frankreich 46.
Handels- und Zollvertrag mit Oesterreich 46.
Handelsverein, s. Zoll- und Handelsverein, Mitteldeutscher H., Thüringischer Zoll- und Handelsverein.
Handelsverträge, zwischen dem Preußisch-Hessischen und dem Bayerisch-Württembergischen Zollvereine 43.
— des Deutschen Zoll- und Handelsvereines 45.
Handlungen, als Grundlage der Besteuerung 3, 20.
Handwerker, Interessebelastung 88.
— Gewerbebesteuerung 326, 375.
Hannover, Gründung eines Steuervereines 44.
— Vereinigung mit dem Zollvereine 46.
Hausbesitz, Quelle des Grundbesitzes 159.
— Erträge bess. 159, 160.
— Gegenstand der Gebäudebesteuerung 320, 364, 372.
Hausbesitz, Vorbelastung durch Ertragsteuern 363, 368.
Hausgärten, Erträge, Unterhaltungskosten 160.
— Bewerthung mit den Gebäuden 291.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
— Gebäudesteuerpflichtigkeit 320, 324, 372.
Hausgrundstücke, Bewerthungseinheiten 291.
Haushaltsjahr, Grundlage der Einkommensberechnung 115.
Haushaltskosten, Nichtabzugsfähigkeit 194.
Haushaltungen, Einkommensbesteuerung nach 191.
— Kapitalrentenbesteuerung 347.
Haushaltungsangehörige, Zurechnung ihres Vermögens zum Vermögen des Oberhauptes 283.
— s. a. Familienmitglieder.
Haushaltungsschulden, Abzugsfähigkeit 284, 285.
Hausirsteuer, s. Wandergewerbesteuer.
Hausklassensteuer in Oesterreich 103, 321, 323.
Hausplätze, Bewerthung mit den Gebäuden 291.
Hausrath, kein steuerbares Vermögen 280.
Hausrente, Bemessung der Gebäudesteuer nach ders. 322.
Haussteuer, in Bayern 97, 324.
— in Oesterreich 102.
— in England 106.
— s. a. Gebäudesteuer.
Haustrunk, Freilassung von der Brausteuer 61.
Hauszinssteuer in Oesterreich 103, 323.
Hebungsrechte, als Quelle 152.
— Einkommensbesteuerung 186.
— Vermögensbesteuerung 281, 282.
— Kapitalrentenbesteuerung 345 ff.
— besondere Ertragsbesteuerung 355.
Heer, Angehörige des aktiven, Steuerfreiheit des Militäreinkommens 183.
Heilanstalten der Aerzte, Gewerbebesteuerung 326.
Heilkundige, Erwerbsbesteuerung 376.
Heimathsstaat, Recht der Einkommensbesteuerung 196.
Heizungsmittel, Vorräthe als Betriebskapital 170.
Helgoland, Ausschluß vom Zoll- und Handelsgebiete 48.
Herstellungskosten als Betriebskosten 140.

Herstellungswerth, Abschreibungen vom 181.
— Anhalt für die Bewerthung 302.
Hessen, Zollvereinigung mit Preußen 43.
— Beitritt zum Deutschen Zoll- und Handelsvereine 44.
— Erbschaftsteuer 70.
— Vermögensbesteuerung 276.
— Gebäudesteuer 323.
— Gewerbesteuer 331.
— Kapitalrentensteuer 346, 348.
Hessen-Homburg, Beitritt zum Zollvereine 45.
Hinterbliebene von Beamten ꝛc., Besteuerung der Bezüge durch den zahlenden Staat 196, 199.
Hinterlegungsgelder, Zinsen von 155.
Hinterziehung, von Verbrauchsabgaben 49.
— der Einkommensteuer 261.
Hochzeiten, Luxusbesteuerung 32.
Hofräume, Zubehör des Hauses 160.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
— Gebäudesteuerpflichtigkeit 320, 324, 372.
Hoheitsrecht, staatliches, zur Erhebung öffentlicher Abgaben 2, 14.
Hohenzollernsche Lande, Beitritt zur Zollvereinigung von Bayern und Württemberg 43.
— Beitritt zum Deutschen Zoll- und Handelsvereine 44.
— Branntweinbesteuerung 57.
Holland, Handelsvertrag 45.
— Bierbesteuerung 60.
— s. a. Niederlande.
Holstein, Aufnahme in das Zollgebiet 47.
Holzbestandkapital 165 ff.
Holzfäule in Forsten 169.
Holzgerechtigkeiten, Zubehör von Grundstücken 291.
Holzungen, als Nebenzweig der Landwirthschaft 162, 165.
— als besondere Quelle, Ertragserzielung 164 ff.
Honorare als Ertrag 151.
Hopfengärten, Grundsteuerpflichtigkeit 317.
Hopfensurrogate, Verwendung zur Bierbereitung 60.
Houses tax 321.
Hülfsmittel, berufsmäßige, kein steuerbares Vermögen 281.
Hülfsstoffe, Vorräthe als Betriebskapital 170.
— Berücksichtigung bei der Ertragsermittelung 174.
— Abschreibungen 177.
Hunde, kein steuerbares Vermögen 280.
Hundesteuern 16, 32, 33.
Hundezucht als Ertragsquelle 150.
Hypotheken, Nichtberücksichtigung bei der Grundsteuerveranlagung 307.
Hypothekenbanken, Renten- und Schuldverschreibungen, Effektensteuer 77.
Hypothekenschulden, Abzug vom Aktivvermögen 284.
Hypothekenzinsen, Abzugsfähigkeit 141, 382.

J.

Jagd, als Liebhaberei keine Ertragsquelle 150, 186.
— Ertragsquelle des Landbesitzes 161.
— Gegenstände ders. kein steuerbares Vermögen 280.
Jahr, Anschluß der Einkommensbesteuerung an das abgelaufene 116, 131.
— Ergebnisse des letzten als Grundlage der Gewerbebesteuerung 333.
— desgl. der Kapitalrentensteuer 365, 380.
Jahreseinkünfte, kein steuerbares Vermögen 281.
Jahresfrist, Grundlage der Einkommensberechnung 110, 115, 128.
Jahreskontingente, für die Branntweinbesteuerung 56.
— für die Zuckerbesteuerung 64.
Jahresumsatz, Grundlage der Waarenhausbesteuerung 341, 342.
Immission ausländischer Aktien ꝛc., Effektensteuer 77.
Immobiliarbesitz, Erbschaftsbesteuerung 69.
Immobiliarhandel, Werthschwankungen 148.
— Veräußerungsgeschäfte 149.
— Abschreibungen 177.
Impôt unique 17.
— personnel et mobilier 103.
Income tax 104.
Indirekte Steuern, Unterscheidung von den direkten 18 ff., 24, 25.
— Vorbehalt für das Reich 27.
— Uebersicht im Allgemeinen 29 ff.
Individualschätzung des Ertrages 236, 271.
Individuelles wirkliches Einkommen als Grundlage der Besteuerung 107, 264.
Industrie, Sicherung und Hebung durch Einfuhrzölle 35.
Inhaber, Wechselsteuer 75, 76.

Inhaber, s. a. Quelleninhaber.
Inhaberpapiere, Kuponbesteuerung 348 ff.
Instandhaltungskosten, Abzug als Betriebskosten 141.
Instandsetzungskosten, keine Betriebskosten 138, 141.
Instrumente, kein steuerbares Vermögen 280.
Interesse, besonderes, Berücksichtigung bei der Steuervertheilung 8 ff., 13, 17, 23.
— desgl. bei Zusammensetzung des Steuersystemes 24.
— Grund der Rechtsverkehrsteuern 32, 66.
— desgl. der Erbschaftsteuer 68, 72.
— Berücksichtigung im Systeme der direkten Steuern 88, 92 ff., 352.
— Ertrag oder Vermögen als Grabmesser 361, 399.
— Berücksichtigung bei der Ertragsbesteuerung 363, 366 ff., 369, 371, 379.
— desgl. insbes. der Gebäudesteuer 321.
— desgl. der Grundsteuer 374.
— desgl. der Gewerbe-(Erwerb-)steuer 376, 377.
— desgl. der Kapitalrentensteuer 345, 346.
— Berücksichtigung bei Ausgestaltung des Ertragsteuerfußes 391.
Interessebelastung, besondere, Anwendung bei der Ertragsbesteuerung 363, 365, 369.
— Ermittelung der Ertragsfähigkeit zur Durchführung ders. 383 ff.
Interessetheorie der Steuerlehre 8, 13.
Interessewerth, Begriff 287.
Interimsscheine, Effektensteuer 76, 77.
Invalidenrenten, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
Inventar, Instandhaltungskosten 141.
— Ersatzbeschaffung und Abschreibungen 144, 164, 175, 176.
— Zubehör der Landwirthschaft 162, 163.
— einheitliche Bewerthung mit dem Landgute 291.
— gewerbliches, s. Anlage- und Betriebskapital.
Inventare, handelsrechtliche, Bedeutung für die Ertragsermittelung 171, 172.
— desgl. für die Bewerthung 293, 302.
Inventuren, im Landwirthschaftsbetriebe 163.
Inversion, Zuckerbesteuerung 62.
Irrthum, im Anerkenntnisse des Steuerpflichtigen 217, 256.
— Nachbesteuerung wegen J. 262.
Italien, System der direkten Steuern 106.
— Kuponbesteuerung 350, 351.
— Einkommensbesteuerung 358.
Juristische Personen, subjektive Steuerpflicht 3.
— Einkommensbesteuerung 187 ff.
— Vermögensbesteuerung 279, 400.
— Gewerbesteuerpflicht 328.
— Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 370.
— s. a. Erwerbgesellschaften.
Juwelen, Luxusbesteuerung 32.

K.

Kaffee, Verbrauchsbesteuerung 42.
Kaiser, Zollregal 40.
— Ueberwachung des Zollwesens durch Reichsbeamte 51.
Kalenderjahr, Grundlage der Einkommensberechnung 115.
— Anschluß der Besteuerung an das abgelaufene 117, 131.
Kalkbrüche, Abschreibungen 146.
Kapital, Produktionsfaktor 81.
— desgl. im Landwirthschaftsbetriebe 162.
— desgl. im Gewerbebetriebe 169, 328.
— Ausscheidung bei Bemessung des Grundsteuerreinertrages 307 ff.
— s. a. Betriebskapital, Geldkapital.
Kapitalabtragungen, Ausscheidung aus dem Einkommensbereiche 150.
— Nichtabzugsfähigkeit 194.
Kapitalanlagen, jede einzelne als Quelle 155.
— Nichtabzugsfähigkeit vom Roheinkommen 194.
— Gegenstand der Kapitalrentenbesteuerung 345 ff.
Kapitalaufnahmen, Ausscheidung aus dem Einkommensbereiche 150.
Kapitaleinkommensteuer in Württemberg 98.
Kapitalforderungen, Zinsen aus 155.
Kapitalleistungen, keine Hebungsrechte 186.
Kapitalrentensteuer, Form der Ertragsbesteuerung 83, 304, 368.
— Geltung im Systeme der direkten Steuern 97 ff.
— Grundzüge der bestehenden 345 ff.
— Vorschläge zur Umgestaltung 365, 378.

Kapitalrentensteuer, Anschluß an die Einkommensteuer 366, 378, 395.
— Grundlage und Maßstab 365, 380.
— Abzug von Schuldenzinsen und Passivrenten 365, 369, 378, 382.
— keine besondere Interessebelastung 366, 384.
— Feststellung der Ertragsfähigkeit 383.
Kapitalsteuer in Württemberg 347.
Kapitalsvereinigungen zu gewerblichen Zwecken, Besteuerung 190.
Kapitalvermögen, Entziehung der Besteuerung 127.
— Einkommen aus im Auslande angelegtem 201.
— Beweis keinen oder geringeren Ertrages 215, 231.
— Feststellung durch die Veranlagungsbehörden 231.
— als steuerbares Vermögen 282.
— Bewerthungseinheiten 291.
— Feststellung und Bewerthung 300.
— Kapitalrentensteuer 345 ff., 365.
Karten, s. Katasterkarten.
Kartoffelmehl, Brausteuer 60.
Kassenbeiträge, Abzug vom Roheinkommen 195.
Kastanienwaldungen, Grundsteuerpflichtigkeit 317.
Kataster, Anlegung und Fortführung für die Grundsteuerveranlagung 312, 315 f.
Katasterbezirke 314.
Katasterkarten, Herstellung für die Grundsteuerveranlagung 314.
Katastersteuern, Bezeichnung für direkte Steuern 21.
Katastralreinertrag, Ermittelung für die Grundsteuerveranlagung 308.
— s. a. Grundsteuerreinertrag.
Kaufangebote, Anhalt für die Bewerthung 294.
Kaufgeldzinsen, Kapitalertrag 155.
Kaufgeschäfte, über Werthpapiere 2c., Umsatzsteuer 77, 78, 79.
— über Grundstücke 2c., Benutzung für die Bewerthung 294 ff.
Kaufpreise, eigene, als gemeiner Werth 299.
Kaufpreisforderungen, Anhalt für die Bewerthung 294.
Kaufwerth, des Erwerbvermögens als Maßstab der Besteuerung 91.
— Bewerthung von Forderungen, Naturalnutzungen 2c. nach demf. 135.
— Zugrundelegung bei der Vermögensbesteuerung 289, 293 ff.
Kaufwerth, Zugrundelegung bei der Grundbesteuerung in Baden 310.
— desgl. bei der Gebäudebesteuerung 323.
Kautionen, Zinsen von, als Kapitalertrag 155.
Kegelbahnen, Aufwand-(Luxus-)steuern 32.
Kesselsteuern für Bierbereitung 60.
Kiesgruben, Abschreibungen 146.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
Kinder, Erträge ihres freien Vermögens 192, 270.
— Arbeitshülfe in dem elterlichen Erwerbzweige 193, 270.
— Unterhalt und Erziehung als Ermäßigungsgrund 208.
— bestimmte Abzüge für solche 209.
— Besteuerung des freien Vermögens 283.
Kirchen, Befreiung von der Kapitalrentensteuer 347.
Kirchenbeamte, Anstellung als Quelle 182.
Kirchenverbände, Recht der Abgabenforderung 2.
— staatliche Einkommensbesteuerung 188.
Klassensteuern, frühere 97, 108.
— Umgestaltung der Preuß. 98.
Klassifikationsbezirke für die Grundsteuerveranlagung 318.
Klassifikationskala desgl. 318.
Klassifikationstarife desgl. 318 f.
Kleidung, freie, als Einkommen 112.
— Mehraufwand für 183, 202.
— kein steuerbares Vermögen 280.
Kleinbetriebe, Gewerbebesteuerung 326, 375, 377.
— Entlastung durch die Waarenhausbesteuerung 340, 343.
Kleinhandel mit geistigen Getränken, gewerbliche Sondersteuern 338, 344.
Kochsalz, Besteuerung 52.
Körperliche Sachen, kein steuerbares Vermögen 280, 281.
Kolonial-Anlagen, Ertragsbesteuerung in England 105.
Kommanditgesellschaften, einfache, Gewerbebetrieb 169.
— Ertragsbesteuerung 389.
Kommanditgesellschaften auf Aktien, selbständige Rechtssubjekte 154.
— Dividenden als Erträge 155.
— Einkommensbesteuerung 188, 189.
Kommissionäre, Gewerbebesteuerung 375.

Kommunalabgaben, Abzug als Betriebskosten 140.
Kommunalbeamte, Anstellung als Quelle 182.
Kommunalbesteuerung, Berücksichtigung des Interesses 10.
— Benutzung der staatlichen Einkommensteuer 100.
Kommunalbinnenzölle, Aufhebung 41.
Kommunalobligationen, Kuponbesteuerung 349 ff.
Kommunalverbände, Recht der Abgabenforderung 2.
— Konkurrenz mit Reich und Staat bei der Besteuerung 27.
— besondere Konsumtionsteuern 50.
— Renten- und Schuldverschreibungen, Effektensteuer 77.
— Ueberweisung der Ertragsteuern an dies. 29, 101.
Komplementär, Inhaber des Handelsgewerbes 154.
Komponisten, noch nicht verwerthete Werke 184.
Konfiskation, s. Enteignung.
Konjunkturgewinne, Besteuerung 67, 92.
Konjunkturveränderungen, Veränderung der Quelle 125.
— Ausscheidung aus dem Einkommensbereiche 148.
Konkurrenzverhältnisse, Veränderung der Quelle 125.
— Berücksichtigung bei der Bewerthung 292, 293.
Konnossemente, Steuerpflichtigkeit 80.
Konsumenten, Tragung des Zolles 35.
Konsumtion, Besteuerungsrecht des Staates 14.
— Belastung durch Zölle und Verbrauchsteuern 30, 34, 37 ff.
Konsumtionsteuern, Unterscheidung von den Produktionsteuern 21.
— Natur und Bedeutung 34.
— besondere staatliche und kommunale 50.
— s. a. Verbrauchsteuern.
Kontingente, für die Branntweinbesteuerung 56, 57.
— für die Zuckerbesteuerung 64.
Kontingentirung der Grundsteuer 311.
Kontingentsperiode für die Branntweinbesteuerung 56, 57.
Kontokurrentguthaben, Zinsen von 155.
Kontroleure, Ueberwachung der Zollerhebung und Verbrauchsbesteuerung 51.
Konzerte, Luxussteuern 32.
Konzertunternehmen, Künstler im eigenen 184.
Konzessionen, Abschreibungen 180.
— kein steuerbares Vermögen 293.
Konzessionsabgaben, gewerbliche 338 f.
Kopfsteuern, Vergleich der Salzbesteuerung mit einer solchen 38.
— Ausscheidung aus dem Systeme der direkten Steuern 81.
— in früherer Zeit 96.
Korporationen, Renten- und Schuldverschreibungen, Effektensteuer 77.
Kostbarkeiten, kein steuerbares Vermögen 280.
Kosten des Rechtsmittelverfahrens 239.
Kostenersparniß im Veranlagungsverfahren 216.
Krämerei, Vereinigung mit anderen Gewerben 170.
Krankenanstalten, ärztliche Thätigkeit der Inhaber 184.
Krankenkassenbeiträge, Abzug vom Roheinkommen 195.
Krankheit als Ermäßigungsgrund 208.
Kreditbriefe, Steuerfreiheit 75.
Kreditirte Betriebskosten 140.
Kreditverhältnisse, Berücksichtigung bei der Bewerthung 293.
Kreidebrüche, Abschreibungen 146.
Kreise, Veranlagungsbezirke für die Einkommensteuer 225.
— desgl. die Gewerbesteuer 334.
Künstler, Wettbewerbs- ꝛc. Preise 151.
— Atelier im eigenen Hause 158.
— Einkommensbesteuerung 183.
— Thätigkeit im eigenen gewerblichen Unternehmen 184.
— vorräthige Erzeugnisse 184.
— Betriebskosten 185.
— berufsmäßige Arbeitsmittel ꝛc., kein steuerbares Vermögen 281.
— Erwerbsbesteuerung 375.
Kulturgattungen, Unterscheidung für die Grundsteuerveranlagung 306, 308.
— Darstellung auf den Katasterkarten 315.
— Veränderungen 316.
— Ermittelung der Reinerträge 317 ff., 387.
Kundschaft, Berücksichtigung bei der Bewerthung 292, 293.
Kunst, Erwerbsteuer in Mecklenburg 98.
Kunstsammlungen als steuerbares Vermögen 281.
Kuponbesteuerung, Grundzüge ders. 348 ff.
Kuppelei, keine Ertragsquelle 186.

Kurorte, Miethwerthe 386.
Kursveränderungen, Berücksichtigung bei der Einkommensbesteuerung 148, 158, 172, 177.
Kuxe, Effektensteuer 76.
— Durchschnittsberechnung des Ertrages 127.
— jeder einzelne als Quelle 155.
— Zubußen als Betriebskosten 157.
— Abschreibungen 158.
— Bewerthungseinheiten 291.
— s. a. Bergwerkantheile.

L.

Land, Grundsteuerpflichtigkeit 305, 364, 374.
— Vermessung und Kartirung 314.
Landbesitz, als Quelle 159, 161.
— s. a. Landwirthschaft.
Landesherren, Befreiung von der Einkommensteuer 196.
Landgüter, Bewerthungseinheiten 291.
Landschaften, Zinsen der Amortisationsfonds 157.
— Antheile an den Amortisationsfonds als Zubehör der Güter 291.
Landstände, steuerliche Vorrechte 96.
Landtax 106, 312.
Landwirthe, buchmäßige Aufzeichnungen 163, 248.
Landwirthschaft, Sicherung und Hebung durch Zölle 35.
— Besteuerung des Erwerbvermögens 91.
— Selbstverbrauch der Erzeugnisse 112, 271.
— Wirthschaftsjahr als Grundlage der Einkommensberechnung 115 f., 131 f.
— muthmaßlicher Ertrag des Steuerjahres 119.
— wirklicher desgl. 120, 130.
— Unterscheidung von feststehenden und schwankenden Einnahmen (Ausgaben) 122.
— Veränderungen der Quelle 125, 126.
— Aufwendungen zur ersten Einrichtung 137.
— Abschreibungen und Ersatzbeschaffungen 144.
— Veräußerungsgeschäfte 149.
— wirthschaftliche Einheit 152, 162.
— Quelle des Grundbesitzes 159.
— Gebäude als Bestandtheile 159.
— Nebenbetriebe 162.
— Ertragserzielung 162 ff.
— Schätzung des Ertrages 234, 237, 269.
Landwirthschaft, Schwankungen des Ertrages nach dem äußeren Tauschwerthe des Geldes 267.
— Arbeitshülfe der Kinder 270.
— Grundsteuerpflichtigkeit des Landes 305, 374.
— Gebäudesteuerpflichtigkeit der zugehörigen Gebäude 321, 364, 372 f.
— Abgrenzung vom Gewerbebetriebe 325.
— besondere Besteuerung der Großbetriebe 340.
— Belastung mit nur einer Ertragsteuer 371.
Landwirthschaftliche Brennereien, Betheiligung am Kontingente 57.
— Maischbottichsteuer 58.
Landwirthschaftliche Grundstücke, Bewerthung nach dem Ertrage 289.
Lasten, rechtliche, als Betriebskosten 140.
— dauernde, Abzug vom Roheinkommen 195.
— Abzug vom Aktivvermögen 283.
— Abzug bei der Kapitalrentenbesteuerung 346 f.
— desgl. bei der sonstigen Ertragsbesteuerung 365.
Laudemien, Zubehör von Grundstücken 291.
Lauenburg, Herzogthum, Aufnahme in das Zollgebiet 47.
Lebende, Rechtsgeschäfte unter solchen, Besteuerung 31.
Lebensunterhalt, s. Unterhalt, Existenzminimum.
Lebensversicherungsprämien, Abzug vom Roheinkommen 195.
Lehmgruben, Abschreibungen 146.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
Lehnsanfälle, Erbschaftsteuer 68.
— für sich kein Einkommen 149.
Lehrer, Arbeits- und Hülfsmittel ꝛc., kein steuerbares Vermögen 281.
— Pensionate, Gewerbebesteuerung 326.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
— s. a. unterrichtende Thätigkeit.
Leibgedinge, s. Altentheile.
Leibrenten, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— steuerbares Vermögen 281.
— Kapitalrentenbesteuerung 348.
Leibzucht, s. Altentheile.
Leihkapital, Kapitalrentenbesteuerung 345 ff., 378.
Leistung, s. Gegenleistung.
Leistungsfähigkeit, Maßstab für die Aufbringung des Steuerbedarfes 11 ff., 13.

Leistungsfähigkeit, Berücksichtigung im Steuersysteme 17, 18, 23 f.
— Unterscheidung der direkten und indirekten Steuern nach ders. 21 ff.
— Berücksichtigung bei den Zöllen und Verbrauchsteuern 30.
— Ausschluß bei den Rechtsverkehrsteuern 66.
— Berücksichtigung im Systeme der direkten Steuern 81, 84 f., 89 ff., 352 ff., 355.
— besondere, des Besitz- gegenüber dem Arbeiteinkommen 86 ff., 358.
— Einkommen als vollkommenster Ausdruck ders. 89 ff., 264.
— Berücksichtigung bei der Einkommensteuer 199, 203.
— Ermäßigung der Einkommensteuer bei beeinträchtigter 208.
— Einfluß der örtlichen Preisunterschiede 267.
— Erfassung durch die Vermögensbesteuerung 278, 280, 285, 303, 361, 399.
— Ermäßigung der Ergänzungsteuer bei beeinträchtigter 286.
— Grund für die Kapitalrentenbesteuerung 345, 346, 378.
— Berücksichtigung bei der Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 363, 366 ff., 369, 371, 379, 381, 399.
— desgl. der Gebäudesteuer 373.
— desgl. der Grundsteuer 374.
— desgl. der Gewerbe-(Erwerb-)steuer 374, 376, 377.
— desgl. bei Bemessung des Ertragsteuerfußes 391.
Liebhabereien, keine Ertragsquelle 150, 186.
— Gebrauchvermögen nicht steuerbar 280.
Liebhaberkauf, Nichtberücksichtigung bei der Bewerthung 295.
Lippe-Detmold, Beitritt zum Zollvereine 45.
Liquidationswerth des Anlage- und Betriebskapitales 173.
Lizenzabgaben, gewerbliche, in Frankreich 104.
— in England 106.
— in Deutschland 338.
Locogeschäfte im Waarenhandel 79.
Löhne, Anrechnung für das Vorjahr 132.
— Abzug als Betriebskosten 140.
Lohnbescheinigungen als Beweismittel 229.
Lohnfuhrbetrieb, Nebenzweig der Landwirthschaft 162.
Lohnsteuern, Form der Ertragsteuern 83.
— in Mecklenburg 98.
Lokalwerth, als gemeiner Werth 297.
Lombardei, Parzellenertragskataster 313.
Lotterieanleihen, darin enthaltene Zinsen 155.
— Kuponbesteuerung in Oesterreich 350.
Lotteriegewinnste, kein Einkommen 149.
— der Loosverkäufer 149.
Lotterieloossteuern 32, 79, 80.
Lübeck, Aufnahme in das Zollgebiet 47.
Lumpen, Ausfuhrzoll 49.
Lustbarkeitsteuern 16, 33.
Luxemburg, Beitritt zum Zollvereine 45, 48.
— Uebergangsabgabe von Branntwein 51$_3$.
Luxusanlagen, keine Ertragsquelle 150.
Luxusbesitzungen, Erfassung durch Ertragsteuern 367.
Luxusgärten, desgl. 367, 385.
Luxusgegenstände, kein steuerbares Vermögen 280.
Luxussteuern 32.

M.

Mahl- und Schlachtsteuern 38, 50.
Mais, Brausteuer 60.
Maischbottichsteuer 55, 58.
Maischraumsteuer 55, 56, 58.
Majestätsrecht, Besteuerungsrecht 2.
Makler, Interessebelastung 88.
— Gewerbebesteuerung 375 f.
Malerei, s. Künstler.
Malz, Verbrauchsbesteuerung 50.
— Uebergangsabgaben 51.
— Brausteuer 60.
Malzsurrogate, Brausteuer 60.
Marktpreise, Einfluß der örtlichen Schwankungen auf Ertrag und Einkommen 267.
— Benutzung bei der Vermögensbewerthung 296, 302.
Marktviktualien, Verbrauchsbesteuerung 50.
Marktwerth, als gemeiner Werth 135.
Marktzölle 34, 41.
Maschinen, Reparaturkosten 141.
— Abschreibungen 143, 176, 180.
— Zubehör der Landwirthschaft 162.
— Theile des gewerblichen Anlagekapitales 170.

Maschinen, Art und Zahl als Grundlage der Gewerbesteuerbemessung 329 ff., 377.
Maskeraden, Luxussteuern 32.
Materialbrennereien, Betheiligung am Kontingente 57.
Materialsteuern, Form der Verbrauchsbesteuerung 40.
— für Taback 53.
— für Branntwein 58.
— für Zucker 62.
Matrikularbeiträge der Bundesstaaten 52.
Mecklenburg, Aufnahme in das Zollgebiet 47.
— System der direkten Steuern 97.
Mehl, Verbrauchsbesteuerung 50.
Mehrbelastung, s. Vorbelastung.
Meistbegünstigung, Zusicherung an andere Staaten 49.
Melasse, Zuckerbesteuerung 62.
Mergelgruben, Abschreibungen 146.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
Mietherträge, Besteuerung in England 104.
— Anrechnung als feststehende oder schwankende Einnahmen 124.
— Anrechnung für das Vorjahr 132.
— laufende und rückständige, kein steuerbares Vermögen 281.
— Grundlage der Gebäudesteuerbemessung 380, 383.
Miethhäuser, Umbau als Veränderung der Quelle 125.
Miethhaussteuer in Bayern 323.
Miethstempel 20.
Miethsteuern 98, 108, 320 f.
Miethwerth, der freien oder der Wohnung im eigenen Hause 112, 159, 232.
— von Dienstwohnungen 182.
— örtliche Schwankungen 266, 267.
— Maßstab für die Gebäudesteuerbemessung 322 ff., 365, 373, 386.
Milchverkäufer, Ertragsbesteuerung in England 105.
Militäreinkommen, Steuerfreiheit 183.
Militärpersonen, Einkommensbesteuerung 182.
— Pensionen als steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— Besteuerung der Bezüge durch den zahlenden Staat 196, 199.
Militärtaxe in Oesterreich 103.
Minderjährige, s. Waisen.
Minderkaufleute, buchmäßige Aufzeichnungen als Beweismittel 215, 248.
— Schätzung des Einkommens 234.
Mißernten, Grundsteuernachlässe 374.
Mittelalter, Zölle und Abgaben 33.
Mitteldeutscher Handelsverein 43.
Mittelsätze für die Gewerbesteuer 334 ff.
Mobilien, Aufwand-(Luxus-)steuern 32.
Mobilmachung, Steuerfreiheit des Militäreinkommens 183.
Modeveränderungen, keine Veränderung der Quelle 125.
Möbel, kein steuerbares Vermögen 280.
Möblirte Wohnungen, Vermiethung als Quelle 160.
Monopolbetriebe, staatliche, Einnahmen daraus keine Steuern 4.
— Verbot der Einfuhr der dens. unterworfenen Gegenstände 41, 43, 44.
— außerhalb Deutschlands 102.
Monteure, ausländische, Aufenthalt des Erwerbes wegen 198.
Moorkulturen, Abschreibungen 143.
Most, Verbrauchsbesteuerung 50.
Mühlen, landwirthschaftliche Nebenbetriebe 162.
— Gewerbebesteuerung 335.
— Besteuerung der Großbetriebe 340, 341.
Mühlenfabrikate, Verbrauchsbesteuerung 50.
Müllerei, Vereinigung mit anderen Gewerben 170.
Münzkonvention des Deutschen Zollvereines 45.
Münzsammlungen als steuerbares Vermögen 281.
Musterstücke für die Grundsteuerveranlagung 318 f.
Muthmaßlicher Ertrag des Steuerjahres 118, 119.
— wirklicher Ertrag an Stelle dess. 130.

N.

Nachbesteuerung bei Einkommensteuerverkürzungen 261.
Nachlaßmasse, Haftung für die Einkommensteuer 263.
Nachleistung der Einkommensteuer 133, 263.
Nachschußbesteuerung von Erbschaften 71.
Nahrungsmittel, Verbrauchsbesteuerung 37.
Nassau, Beitritt zum Zollvereine 45.
Natürliche Personen, s. P.
Natur, Produktionsfaktor 81.
Naturalbezüge, als Einkommen 111, 112.
— Bewerthung 135.
— Schätzung des Geldwerthes 232.

Naturalien für den persönlichen Verbrauch 163.
Naturalleistungen, als öffentliche Abgaben 4.
— Abzugsfähigkeit 111, 140.
— Bewerthung 135.
— Schätzung des Geldwerthes 232.
Naturalnutzungen, Bewerthung 135.
Nebenbetriebe der Landwirthschaft 162.
— einheitliche Bewerthung mit dem Landgute 291.
— Freilassung von der Gewerbesteuer 325.
Nebengebäude, Quelle des Hausbesitzes 160.
— Bewerthung mit dem Haupthause 291.
— Gebäudesteuerpflichtigkeit 320, 364.
Nebenzwecke, Verfolgung mit der Besteuerung 16, 339 f.
Negative, Beweis der 215, 231.
Nennwerth, als gemeiner Werth 293.
Neubauten, zeitweilige Freilassung von der Wohnhaussteuer 373.
Nichtigkeitsklage in Einkommensteuersachen 262.
Niederlagen, steuerfreie, für Zucker 63.
— s. a. Zollniederlagen.
Niederlande, Vermögensbesteuerung 276.
— Wohnung- und Miethsteuer 321.
Niederlassung, ständige, der Ausländer 198, 201.
Nießbraucher, kein Recht auf Abschreibungen 143.
— Grundstücke als Quelle 158.
— Grundsteuerpflicht 306.
— Gebäudesteuerpflicht 320.
— Gewerbesteuerpflicht 370.
Nießbrauchsbelastungen, Berücksichtigung bei der Vermögensbesteuerung 284.
Nießbrauchsrechte als steuerbares Vermögen 281, 283.
Norddeutscher Bund, Zollwesen 47.
Normalanlage, Bayerische Gewerbesteuer 330, 341.
Normalgrundstücke für die Grundsteuerveranlagung 318.
Notare, Gewerbebesteuerung 326.
Nutznießer, s. Nießbraucher.
Nutzungsart, Unterscheidung der Parzellen nach ders. 306.
Nutzungswerth, Grundlage der Gebäudesteuerbemessung 324.

O.

Oberhaupt der Familie, Einkommensbesteuerung 190 ff.
— Nichtabzug des Unterhaltes der Mitglieder 194.
— Vermögen der Angehörigen 283.
Oberverwaltungsgericht, Preuß., Rechtsprechung in Staatssteuersachen 258 ff.
— Anforderungen, betr. das Schätzungswesen 271.
— desgl. bezüglich der Gewerbesteuer 335.
Objektive Steuerpflichtigkeit, Voraussetzung der indirekten Besteuerung 29.
— für die Erbschaftsteuer 68, 69.
— für die Einkommensbesteuerung 196.
— untere Grenze ders. 199.
— Veränderungen im Laufe des Steuerjahres 263.
— für die Vermögensbesteuerung 279.
— für die Grundsteuer 305, 364, 373.
— für die Gebäudesteuer 320, 364, 372.
— für die Gewerbesteuer 326, 364, 375 f.
— für die Kapitalrentensteuer 346, 365, 378.
— für die Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 364, 370.
— untere Grenze ders. 364, 371.
Objektsteuern, Unterscheidung von den Subjekt- oder Personalsteuern 3, 83.
Obrigkeitliche Konzessionen, s. K.
Obstbau, in Hausgärten 160.
— Quelle des Landbesitzes 161.
— Grundsteuerpflichtigkeit des Landes 305.
— Gewerbebesteuerung 325.
Obstwein, s. Cider.
Oedländereien, Grundsteuerveranlagung 317.
Oekonomiegebäude, Befreiung von der Gebäudesteuer 322.
Oertliche Schwankungen des Tauschwerthes des Geldes (Einkommens) 266.
— Gleichartigkeit der Kaufpreise für die Vermögensbesteuerung 297.
Oesterreich, Grenzzollsystem 40.
— Zolleinigung mit Deutschland 45 ff.
— Handels- und Zollvertrag 46.
— Zugehörigkeit einzelner Gemeinden zum Deutschen Zoll- und Handelsgebiete 48.
— Erbschaftsteuer 70.
— System der direkten Steuern 102.
— Vertrag mit Preußen wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung 196.

Oesterreich, Bestellung des Verwaltungsgerichtshofes zur Entscheidung der Steuerbeschwerden 259.
— erste Anlegung eines Parzellenertragskatasters 313.
— Hausklassensteuer 321, 323.
— Hauszinssteuer 323.
— Erwerbsteuer 326.
— Rentensteuer 346, 348.
— Kuponbesteuerung 350.
— Einkommensbesteuerung, s. die bei den einzelnen Titeln ders. eingestreuten Hinweise und Anmerkungen.
Offene Handelsgesellschaften, Veränderungen der Quelle 126, 127₁.
— Einkommensbesteuerung 189.
Oldenburg, Gründung eines besonderen Steuervereines 44.
— Vereinigung mit dem Zollvereine 46.
Opfertheorie der Steuerlehre 11, 13.
Ordnungsstrafen, Mittel zur Erzwingung der Abgabe von Steuererklärungen 223.
Ort der Veranlagung zur Einkommensteuer 217.
Ortsbehörden, Vorbereitung der Einkommensteuerveranlagung 218.
— Zuziehung im Berufungsverfahren 247.
Ortwerth, als gemeiner Werth 135.

P.

Pachtstempel 20.
Pachtungen, Quelle des Landbesitzes 161.
Pachtwerth, Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer 311.
Pachtzinse, Anrechnung für das Vorjahr 132.
— Abzug als Gewinnungskosten 161.
— von verpachteten Gewerben als Einkommen 187.
— laufende und rückständige, kein steuerbares Vermögen 281.
— Rentensteuer in Oesterreich 348.
Pächter, kein Recht auf Abschreibungen 143, 161.
— Werth der mitgepachteten Wohnung 159.
— Landbesitz als Quelle 161.
— Inhaber des Gewerbebetriebes 187, 328, 370.
— Grundsteuerpflicht 306.
Papiergeld, ausländisches, Umsatzsteuer 79.
Parkanlagen, als Ertragsquelle 150.
— Unterhaltungskosten 160
Parkanlagen, Ertragsbesteuerung 367, 385.
Partialobligationen, Effektensteuer 76.
Parzellen, einzelne, Gegenstand der Grundsteuerveranlagung 305, 369, 374, 388.
— Unterscheidung nach Kulturgattungen 308.
— Bezeichnung auf den Katasterkarten 315.
— Aenderungen im Bestande 316.
— Feststellung der Reinerträge 318.
Parzellenertragskataster, Anlegung und Fortführung 313.
Parzellenpreise, Berücksichtigung bei der Bewerthung 290, 298.
Parzellenverzeichniß, Anlegung für die Grundsteuerveranlagung 315.
Parzellirungen, Kaufpreise zum Zwecke von 295.
Passagezölle 41.
Passiva, Darstellung in der Bilanz 171, 293.
— Abzug vom Aktivvermögen 91, 283.
— Feststellung der einzelnen Posten 287.
Passivrenten, Abzug bei der Kapitalrentenbesteuerung 346, 369, 378.
— desgl. der Ertragsbesteuerung überhaupt 365, 381.
Patentrechte, Theil des gewerblichen Anlagekapitales 170.
— Abschreibungen 176.
Patentsteuer in Frankreich 104, 326, 329.
Patronatslasten, Abzug als Betriebskosten 140.
Pensionate, erzieherische oder unterrichtende Thätigkeit des Inhabers 184.
— Gewerbebesteuerung 326.
Pensionen, Anrechnung für das Vorjahr 132.
— steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— Besteuerung durch den zahlenden Staat 196, 197, 199.
— kein steuerbares Vermögen 281.
— Kapitalrentenbesteuerung 346.
Periode, Merkmal des Einkommensbegriffes 110, 115.
— für die Veranlagung der Vermögensteuer 300.
— s. a. Durchschnittsperiode.
Periodische Hebungen, s. Hebungsrechte.
Periodizität, Voraussetzung einer Quelle 150.
Perrücken, Besteuerung 32.
Personaleinkommensteuer in Oesterreich 102.

Personalsteuern, Unterscheidung von den Realsteuern 3, 83.
— gegenwärtige Geltung in Deutschland 97.
— desgl. in außerdeutschen Staaten 102 ff.
— Nichtabzugsfähigkeit vom Roheinkommen 194.
Personen, natürliche und juristische, Besteuerungsrecht des Staates 3, 14.
— Anknüpfung der Besteuerung an die einzelne 24.
— Beschränkung der Einkommensbesteuerung auf natürliche 187 ff.
— desgl. der Vermögensbesteuerung 279, 400.
— Grundsteuerpflicht 306.
— Gewerbesteuerpflicht 328.
— Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 370.
Personenstandsaufnahme 217.
Personenverkehr, Gebühren für Schutz oder Geleit 33.
Personenverzeichnisse 218.
Petitio, p. exactoria, p. precaria, direkte Steuern im Mittelalter 95.
Pfandbriefschuldner, Zinsen der Amortisationsfonds 157.
Pfandbriefzinsen, Abzugsfähigkeit 141.
— Kapitalertrag 155.
— Kuponbesteuerung 348, 350.
Pferde, Aufwand-(Luxus-)steuern 32.
— kein steuerbares Vermögen 280.
Pflasterungsanlagen, Abschreibungen 143.
Physiokratische Schule der Steuerlehre 18.
Platzanweisungen, Wechselsteuer 75.
Polizeiliche Konzessionen, s. K.
Postnumerandozahlung, s. Nachleistung.
Postverkehr auf Schiffen, Steuerfreiheit 80.
Prädialservituten, Zubehör von Grundstücken 291.
Prämienanleihen, darin enthaltene Zinsen 155.
Prämiengeschäfte im börsenmäßigen Waarenhandel 79.
Preise für künstlerische ꝛc. Leistungen 151.
Preisunterschiede, örtliche, Einfluß auf Ertrag und Einkommen 267.
Preisveränderungen, Veränderung der Quelle 125.
Preußen, Zölle und Verbrauchsteuern 41 ff., 44, 46.
— Branntweinbesteuerung 55.
— Braumalzbesteuerung 59.
— Erbschaftsteuer 69, 73.
Preußen, Umgestaltung der direkten Steuern 98.
— Einkommensteuer 205, 207 f., im Uebrigen s. die in den Text eingestreuten Hinweise und Anmerkungen.
— Einführung der Vermögensbesteuerung 276, 278, 360.
— Grundsteuer 312, 356.
— Gebäudesteuer 321, 324.
— Gewerbesteuer 327, 333, 379.
— Waarenhaussteuer 341 ff.
— gewerbliche Betriebsteuer 344.
— Anregung zur Zuschlagsbelastung des fundirten Einkommens 359.
Prioritätenzinsen, Kapitalertrag 155.
Privatbeamte, Ertrag aus Arbeitsthätigkeit 182, 183.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Privatbinnenzölle, Aufhebung 41.
Privatvermögen, Besteuerungsrecht des Staates 14.
Privatwirthschaftliche Einkünfte des Staates, Verwendung zur Deckung des Finanzbedarfes 1, 4, 5.
Privilegien, Steuerbefreiungen 8.
— Abschreibungen auf 179.
Produktion, Besteuerungsrecht des Staates 14.
— Sicherung und Hebung durch Zölle 35, 40.
— Beschränkung und Erschwerung durch die Verbrauchsbesteuerung 36, 40.
Produktionsfaktoren, Verwerthung auf steuerlichem Gebiete 81 f.
— desgl. für die Grundsteuerveranlagung 307.
Produktionskosten, Abzugsfähigkeit 140.
Produktionsquellen, Lehre von dens., Verwerthung für die Besteuerung 81 f.
Produktionsteuern, Unterscheidung von den Konsumtionsteuern 21.
— Formen ders. 40.
Progression, des Einkommensteuerfußes 13, 86, 204 ff.
— der Erbschaftsteuer 68, 69.
— der Bayerischen Gewerbesteuer 330.
— der Kapitalrentensteuer 347.
— des Ertragsteuerfußes 366, 391, 400.
Prohibitivsteuern gegen Wanderlager, Waarenhäuser ꝛc. 339, 340.
Prohibitivzölle 35, 41.
Property and income tax 104.
Prozessualische Regeln, Anwendung in der Berufungsinstanz 242.
— desgl. in der Beschwerdeinstanz 255.

Pyrmont, Beitritt zum Zollvereine 45.

Q.

Quellen, güterbildende, Grundlage der direkten Besteuerung 81 ff.
— Anschluß des Einkommensbegriffes an dies. 93, 109 ff., 133 ff.
— Veränderungen im objektiven Zustande 124 ff.
— Rohertrag 135.
— Reinertrag 136 ff.
— Vermögensveränderungen innerhalb ders. 147 f.
— Wiederholung und Dauer als Voraussetzung 148 ff.
— Eintheilung 151 f.
— des Geldkapitales 155.
— des Grundbesitzes 159 ff.
— des Gewerbebetriebes 169 f.
— der Arbeitsthätigkeit 182 ff.
— der Hebungsrechte 186.
— Anschluß der Ertragsbesteuerung an dies. 83, 364, 370 ff.
Quelleninhaber, Wechsel in der Person und Veränderung von Antheilen 125 ff.
— Gebäudesteuerpflicht 320.
— Gewerbesteuerpflicht 328.
— Steuerpflicht für die Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 370.
Quittungen, Steuern von 32.
— als Beweismittel 215, 229, 247.
Quotitätssteuer, Form der Grundsteuer 311.

R.

Raffination von Zuckerabläufen, Besteuerung 62.
Raupenfraß in Forsten 169.
Reallastberechtigte, Betheiligung an der Grundbesteuerung 306.
Reallasten, Ausschluß bei Bemessung der Grundsteuer 307.
— Wirkung der Grundsteuer als solche 312.
Realrechte, Zubehör von Grundstücken 291.
Realsteuern, Unterscheidung von den Personalsteuern 3, 83.
— Einführung besonderer kommunaler 29.
Rechnung, s. Berechnung, Durchschnittsberechnung.
Rechnungsjahr, Grundlage der Einkommensberechnung 115.
— s. a. Steuerjahr.
Rechte, selbständige, als steuerbares Vermögen 293.
— s. a. dingliche R., Hebungsrechte.
Rechtfertigung, der Berufung 244.
— der Beschwerde 256.
Rechtsansprüche, Feststehen beim Beginne des Steuerjahres 118, 120.
— Quelle der Hebungsrechte 186.
Rechtsanwälte, Wohnsitzverlegung 125.
— Einrichtungskosten 137.
— Büroräume im eigenen Hause 158.
— Einkommensbesteuerung 183.
— ausstehende Forderungen 185.
— Betriebskosten 185.
— buchmäßige Aufzeichnungen 248.
— berufmäßige Arbeitsmittel ꝛc., kein steuerbares Vermögen 281.
— Gewerbebesteuerung 326.
— Erwerbsbesteuerung 375.
Rechtsanwendung, Prüfung im Rechtsmittelverfahren 240.
— desgl. insbes. im Beschwerdeverfahren 241, 254, 258.
Rechtsbelehrungen an die Steuerträger 216.
Rechtsgeschäfte, Gegenstand der Besteuerung 31, 32, 66.
Rechtskontrole in Einkommensteuersachen 258, 259.
Rechtskraft der Veranlagungsergebnisse 261.
Rechtsmittel, Verlust als Mittel zur Erzwingung der Abgabe von Steuererklärungen 223.
— gegen die Einkommensteuerveranlagung 238 ff.
— s. a. Berufung, Beschwerde.
Rechtsmittelbehörden für die Einkommensbesteuerung 239.
— einheitliche, für die Einkommens- und Ertragsbesteuerung 397 f.
Rechtsmittelverfahren, für die Einkommensteuer 238 ff., 241.
— Anwendung des Verwaltungsstreitverfahrens 240.
— für die Vermögensteuer 304.
— für die Grundsteuer 319.
— für die Gewerbesteuer 337.
— einheitliches, für Einkommen- und Ertragsteuern 397 f.
Rechtsnachtheile, bei Nichtbeantwortung von Fragen ꝛc. 216.
— desgl. insbes. auf Beanstandung der Steuererklärung 229.
— Mittel zur Erzwingung der Abgabe von Steuererklärungen 223.
— im Bereiche der Gewerbesteuer 328.

Rechtssubjekte, nicht physische, s. juristische Personen.
Rechtsverkehrsteuern, Uebersicht 31.
— Natur und Bedeutung 65 ff.
— Darstellung der des Deutschen Reiches 74 ff.
Rechtsvorgänge, Grundlage der Besteuerung 3.
— Erwerbungen aus einmaligen 149.
Redakteure im eigenen Zeitungsverlage 184.
Regierungsbezirke, Veranlagungsbezirke für die Gewerbesteuer 334.
Regierungssicherheiten, Ertragsbesteuerung in England 105.
Reich, Deutsches, Abgrenzung des Besteuerungsrechtes 27, 196.
— Zölle und Verbrauchsteuern 48 ff.
— Rechtsverkehrsteuern 74 ff.
— direkte Steuern im vormaligen 95.
— Besteuerung des Einkommens durch dass. 274.
Reichsanleihen, Zinsen aus 155.
Reichsbank, Depotgebühren 157.
Reichsbankbeamte, Tantiemen 182.
Reichsbanknoten, Nennwerth als gemeiner Werth 293.
Reichsbeamte, Einkommensbesteuerung 182, 196.
Reichsbevollmächtigte für Zölle und Steuern 51 b.
Reichseinkommensteuer, Einführung 274.
Reichskassenscheine, Nennwerth als gemeiner Werth 293.
Reichsstädte, Deutsche, direkte Steuern 95.
Reichsstände, Steuerbewilligung 95.
Reichsstempelsteuern, Grundzüge 74 ff.
Reineinkommen, Begriff 82.
— Grundlage und Maßstab der Einkommensbesteuerung 83, 134, 193.
— Feststellung durch Berechnung 268.
— Maßstab der Leistungsfähigkeit 353 f.
Reinertrag, Begriff 82.
— Maßstab der direkten Besteuerung 90.
— Grundlage des Einkommensbegriffes 133 ff.
— Feststellung für die Einkommensbesteuerung 136 ff., 231.
— desgl. die Grundsteuerveranlagung 307 ff., 317 ff., 387.
— Grundlage der Ertragsbesteuerung 365, 381.
Reisekostenvergütungen, Dienstaufwand 183.
Reisen, Aufwendungen für geschäftliche 140.
Reisende, ausländische, Aufenthalt des Erwerbes wegen 198.
Reinvermögen, Maßstab der Leistungsfähigkeit 91.
— Vermögensbesteuerung 283.
Rekognitionsgebühren, gewerbliche Sondersteuer 338.
Remunerationen, Ertrag der Arbeitsthätigkeit 182.
Rennen, öffentliche, Steuer auf Wetten 79, 80.
Renten, Abzug vom Roheinkommen 194.
— desgl. bei beschränkter Steuerpflicht 195.
— Abzug bei der Kapitalrentenbesteuerung 382.
— desgl. bei der Ertragsbesteuerung 365.
Rentenansprüche, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— laufende und rückständige, kein steuerbares Vermögen 281.
— Kapitalrentenbesteuerung 345 ff.
Renteneinkommensteuer in Württemberg 98.
Rentenschulden, Ausschluß bei Ermittelung des Grundsteuerreinertrages 307.
Rentensteuer in Oesterreich 103, 346, 348.
Rentenverschreibungen, Effektensteuer 76, 77.
— Umsatzsteuer 79.
Reparaturkosten, Abzug als Betriebskosten 141.
— desgl. neben den Abschreibungen 145.
Repartitionssteuer, in Frankreich 103.
— Form der Grundsteuer 311.
Repräsentationsgelder, Nichtanrechnung 182.
Reservefonds, kaufmännische 178 ff.
Restitutionsklagen in Einkommensteuersachen 262.
Rhederei, Gewerbebetrieb 169.
Rhein, Passagezölle 41.
Ritterschaft, Steuerwesen in früherer Zeit 96.
Roheinkommen, Begriff 82, 134.
— Abzüge von dems. 193 ff.
— Feststellung 232, 268.
Rohertrag, Begriff 82, 135.
— Aufwendungen zur Erzielung 136 ff.
— des Grundbesitzes 159, 161, 163.
— Ermittelung für die Grundsteuerveranlagung 308, 319.

Rohertrag, Maßstab der Ertragsbesteuerung 365, 381.
Rohrnutzung, Grundsteuerpflichtigkeit der Wasserstücke 305.
Rohstoffe, Vorräthe als gewerbliches Betriebskapital 170.
— Berücksichtigung bei der Ertragsermittelung 174.
— Abschreibungen 177.
Rohstoffsteuern, Form der Verbrauchsbesteuerung 40.
Rohzucker, Besteuerung 62.
Rübensäfte, Zuckerbesteuerung 62.
Rübenzucker, gemeinschaftliche Besteuerung im Gebiete des Zollvereines 45.
— Besteuerung des inländischen 62.
Rückerstattung der Einkommensteuer 238, 239.
Rücklagen, für persönliche Versicherung 2c. 87, 352 f.
— in Reservefonds 179.
Rückstände, an Einkommensteuer, Sicherstellung 2c. 263.
— an Zinsen, Miethen, Pächten 2c., kein steuerbares Vermögen 281.
Rückvergütung, der Verbrauchsteuern bei der Ausfuhr 36, 51.
— der Maischbottich- und Materialsteuer 59.
— der Brausteuer 61.
— der Zuckersteuer 63.
Ruf, guter, des Geschäftes, Berücksichtigung bei der Vermögensbesteuerung 292, 293.
Rußland, Bierbesteuerung 60.
— Miethsteuer 108, 321.

S.

Sachen als Grundlage der Besteuerung 3, 32.
Sachgüter, wirthschaftliche, Besitz als Ausdruck der Leistungsfähigkeit 11, 23.
— Grundlage der direkten Steuern 81 ff.
— Merkmal des Einkommensbegriffes 110, 111 ff.
— Zuwachs und Verlust 147 ff.
Sachsen, Fleisch- und Schlachtsteuer 38.
— Grenzzollsystem 40.
— Beitritt zur Zollvereinigung 44.
— desgl. zum Deutschen Zoll- und Handelsvereine 44.
— Uebergangsabgaben von Fleisch 51₂.
— Einführung der Einkommensteuer 97.
— desgl. der Vermögensbesteuerung 100.
Sachsen, Beibehaltung der Wandergewerbesteuer als Staatssteuer 100₁.
Sachverständige, Beweismittel im Berufungsverfahren 246.
— Zuziehung bei Erhebung des Buchbeweises 248.
— Taxen für die Vermögensbesteuerung 301.
— Beirath für die Ertragsbesteuerung 398.
Salz, Einfuhrverbote 41, 43, 44.
Salzbesteuerung, Form der Verbrauchsbesteuerung 38 f.
— geltendes Recht 49, 52 f.
Salzmagazine 53.
Salzmonopole, Aufhebung der staatlichen 52.
Salzsteueramt 53.
Sammlungen, kein steuerbares Vermögen 280 f.
Sandgruben, Abschreibungen 146.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
Schadensversicherung, Beiträge als Betriebskosten 141.
Schätzung, für jedes Jahr der Durchschnittsperiode 123.
— Beschränkung auf Werth- und Ertragschätzungen 232 ff., 268.
— des Einkommens nach dem Aufwande 233, 270.
— allgemeine Anforderungen 234.
— des individuellen wirklichen Ertrages 235 ff., 271.
— subsidiäre Bedeutung 236, 248, 268.
— Anwendung von Schätzungsnormen 237, 269.
— Förderung der Gleichmäßigkeit 240.
— Zuziehung von Sachverständigen 246.
— Anforderungen des O.V.G. 271.
— des Vermögens für die Vermögensbesteuerung 301 f.
— des Grundsteuerreinertrages 318 ff.
— des Ertrages für die Ertragsbesteuerung 379, 380, 381, 382, 388, 389.
Schätzungsbezirke für die Grundsteuerveranlagung 318.
Schätzungsmaterial, Beschaffung im Beanstandungsverfahren 229.
Schätzungsnormen, Anwendung für die Ertragsermittelung 236 f., 269.
Schankwirthschaft, Vereinigung mit anderen Gewerben 170.
— Schätzungsnormen 237.
— gewerbliche Sondersteuern 338, 344.
Schatzanweisungen, darin enthaltene Zinsen 155.

Schaumburg, Kurhessische Grafschaft, Beitritt zum Zollvereine 45.
Schaumburg-Lippe, Beitritt zum Steuervereine 45.
— Vereinigung mit dem Zollvereine 46.
Schaumweinsteuergesetz 494.
Schaustellungen, Besteuerung 32.
— freier Besuch als Einkommen 112.
Schenkungen, Rechtsverkehrsteuern 31, 70.
— von Todeswegen, Erbschaftsteuer 68.
— für sich kein Einkommen 110, 149.
Schieferbrüche, Abschreibungen 146.
Schiffahrtsvertrag, s. Handels- und Schiffahrtsvertrag.
Schiffsfrachturkundensteuer 75, 80 f.
Schiffsmühlengerechtigkeiten, Zubehör von Grundstücken 291.
Schilfnutzung, Grundsteuerpflichtigkeit der Wasserstücke 305.
Schlachtsteuer, s. Mahl- und Schlachtsteuer.
Schlackenablagerungen, Abschreibungen auf den Grund und Boden 145.
Schleswig, Herzogthum, Aufnahme in das Zollgebiet 47.
Schlösser, Ertragsbesteuerung 367.
— Wohnhaussteuer 373.
Schlußnotenzwang bei Kauf- und Anschaffungsgeschäften 78.
Schmuckanlagen, Unterhaltungskosten 160.
Schmucksachen, kein steuerbares Vermögen 280.
Schneebruch in Forsten 169.
Schriftsteller, Honorare als Ertrag 151.
— Einkommensbesteuerung 183.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Schrot, Brausteuer 60.
Schülerpensionate, s. Pensionate.
Schulabgaben, Abzug als Betriebskosten 140.
Schulden, laufende, als Betriebskapital 170.
— Berücksichtigung bei der Ertragsermittelung 174.
— Abzug vom Aktivvermögen 283, 284.
— Nichtberücksichtigung bei der Grundsteuerveranlagung 308.
— Berücksichtigung bei der Ertragsbesteuerung 382.
Schuldenzinsen, Abzug vom Roheinkommen 141, 194.
— desgl. bei beschränkter Steuerpflicht 195.
— Nachweis durch Bezeichnung der Gläubiger 215.
Schuldenzinsen, Nachweis durch Quittungen 229.
— Abzug bei der Gewerbebesteuerung 333.
— desgl. der Kapitalrentenbesteuerung 346 ff., 369, 378, 382.
— desgl. der Ertragsbesteuerung überhaupt 365, 381 f.
Schuldverpflichtungen, Feststehen beim Beginne des Steuerjahres 118, 120.
— noch nicht erfüllte, als Ausgaben 140.
— Eingehung neuer, Lösung bestehender 150.
Schuldverschreibungen, Effektensteuer 76, 77.
— Umsatzsteuer 79.
— jede einzelne als Quelle 155.
— Kuponbesteuerung 348, 349 ff.
Schulverbände, Recht der Abgabenforderung 2.
Schutz, gebührenartige Abgaben für Darbietung 33.
Schutzgebiete, Deutsche, gelten als Inland 196.
— Wohnsitz und Aufenthalt das. 197.
Schutzzölle 16, 35.
Schutzzollpolitik 42, 49.
Schwankende Einnahmen und Ausgaben, s. E. und A.
Schweiz, Erbschaftsteuer 70.
— Vermögensteuer als Hauptsteuer 275.
Seen, Nebenzweige des Landbesitzes 162.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
Seesalz, Besteuerung 52.
Selbstbeschaffung als Ertrag und Einkommen 108, 112.
Selbstbewirthschaftung, Quelle des Landbesitzes 159, 161.
— Grundlage der Ertragsbesteuerung 365, 380 f., 387.
Selbstbewohnung, Quelle des Hausbesitzes 159.
— Grundlage der Ertragsbesteuerung 320, 380.
Selbstverbrauch von Erzeugnissen und Waaren des eigenen Betriebes 112, 114, 174, 271.
Sicherung des Einkommens, Aufwendungen zur 137.
Siedesalz, Besteuerung 52.
Silbergeschirre, Luxusbesteuerung 32.
Singvögel, Luxusbesteuerung 32.
Smith, Adam, Steuerregeln 13.
Sonderrechte, s. Privilegien.
Sondersteuern, gewerbliche 338 ff.
Sparkassenguthaben, Zinsen von 155.
— Kuponbesteuerung 348 ff.

Spekulationsgewinne, Besteuerung 67, 92, 155.
Spiel, Steuern auf 74, 79 f.
— keine Ertragsquelle 186.
Spielkarten, Gebrauchsbesteuerung 39, 50, 65.
— Einfuhrverbote 41, 43, 44.
Spielräume, Besteuerung 32.
Spiritus, Betriebsteuer für den Kleinhandel 344.
Sport, keine Ertragsquelle 150, 186.
— Gegenstände dess. nicht steuerbar 280.
Staat, Recht zur Erhebung öffentlicher Abgaben 1 ff., 14.
— Regelung und Beaufsichtigung des Abgaben- und Steuerwesens 2.
— Bestimmung der subjektiven und objektiven Steuerpflicht 3.
— Lehre von der vertragmäßigen Entstehung 4, 8.
— Steuerbedarf 5.
— Konkurrenz mit Reich und Gemeinden bei der Besteuerung 27.
— Verbrauchsteuern 50.
— Einkommensbesteuerung 188.
— Grundsteuerfreiheit 306.
— Gewerbebesteuerung 326.
— Kuponbesteuerung 348 ff.
— Ertragsteuerfreiheit 371.
— s. a. Bundesstaaten.
Staatsangehörigkeit, Ableitung aus einem Vertragsverhältnisse 4, 8.
— Einfluß auf die Erbschaftsbesteuerung 68.
— desgl. auf die Einkommensbesteuerung 197, 199.
Staatsanleihen, Zinsen aus 155.
— Kuponbesteuerung 348 ff.
Staatsbeamte, Einkommensbesteuerung 182, 196.
Staatsdomänen, Grundsteuerfreiheit 306.
Staatseinrichtungen, Interesse an, s. J.
Staatsgewalt, Ursprung und Rechtsgrund der öffentlichen Abgaben 1 ff.
Staatskasse, Besoldungen 2c. aus ders., Besteuerung 196, 197, 199, 218.
Staatslotterien der Bundesstaaten, Reichsstempelsteuer 80.
Staatsrenten, Kuponbesteuerung 351.
Staatssteuern, Begriff und Merkmale 3 ff.
— Abzug als Betriebskosten 140.
Städte, Steuerwesen in früherer Zeit 96.
— Miethwerthe gegenüber dem platten Lande 267, 322 f., 386.
Stärke, Stärkemehl, Stärkegummi, Brausteuer 60.
Stärkefabriken, landwirthschaftliche, Gewerbebesteuerung 325.
Station, freie, als Einkommen 112.
Stationskontroleure, Ueberwachung der Erhebung der Zölle 2c. 51.
Steinbrüche, Abschreibungen 146.
— Grundsteuerveranlagung 317.
Steinsalz, Besteuerung 52.
Stempelabgaben, Unterscheidung von den Steuern 5, 67.
Stempelsteuern, Abwälzung 20.
— Uebersicht 33.
— des Deutschen Reiches, Darstellung 74 ff.
Steuerabwälzung 19 f.
Steuerämter, Beiordnung von Reichsbeamten 51.
Steuerausschüsse, Bildung für die einzelnen Ertragsteuerformen 366, 386, 395.
— Befugnisse und Obliegenheiten 396.
Steuerbedarf, Aufbringung 5, 6 ff.
Steuerbefreiungen, im Allgemeinen 8.
— von der Salzbesteuerung 52.
— von der Tabacksteuer 54.
— von der Branntweinsteuer 56.
— von der Brausteuer 61.
— von der Zuckersteuer 63.
— von der Erbschaftsteuer 69.
— von der Wechselsteuer 75.
— von der Effektensteuer 76.
— von der Umsatzsteuer 79.
— von der Lotteriesteuer 80.
— von der Schiffsfrachturkundensteuer 80.
— von der Einkommensteuer 195 f.
— von der Vermögensteuer 285, 286.
— von der Grundsteuer 306, 364, 374.
— von der Gebäudesteuer 320, 364, 373.
— von der Gewerbesteuer 327.
— von der Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 371.
— von der Kapitalrentensteuer 378.
Steuerbehörden, für die Veranlagung der Einkommensteuer 212 ff., 398.
— s. a. Veranlagungsbehörden.
Steuererhöhungen bei der Einkommensteuer im Laufe des Steuerjahres 263.
Steuererklärung, Form der Mitwirkung des Steuerträgers 213.
— gesetzlicher Zwang hierzu 219 f.
— Form und Inhalt 221.
— Rechtswirkung 222.
— Abgrenzung des Kreises der Verpflichteten, Mittel zur Erzwingung 223.
— Beanstandung 227 ff.

Steuererklärung, Abgabe im Berufungsverfahren 244.
— Abgabe für die Kapitalrentenbesteuerung 347.
— desgl. für die Ertragsbesteuerung 396.
Steuererlasse, bei der Tabackbesteuerung 54.
— bei der Branntweinbesteuerung 59.
— bei der Bierbesteuerung 61.
— bei der Zuckerbesteuerung 62.
— bei der Grundbesteuerung 306.
Steuerermäßigungen, bei der Einkommensbesteuerung 118, 262 ff.
— desgl. wegen beeinträchtigter Leistungsfähigkeit 208.
— bei der Vermögensbesteuerung 286.
— bei der Gewerbebesteuerung 334, 337.
— bei der Waarenhausbesteuerung 342.
Steuerfestsetzung, Abschluß der Einkommensteuerveranlagung 232.
— Berichtigung nach Einlegung von Rechtsmitteln 242.
— Nachprüfung im Beschwerdeverfahren 254.
Steuerformen, Nothwendigkeit verschiedener 14, 17 ff., 24.
Steuerfuß, jährliche Bemessung in Baden 99.
— für die Einkommensbesteuerung 203.
— für die Vermögensbesteuerung 285 f.
— für die Grundsteuer 311.
— für die Gebäudesteuer 321, 324.
— für die Gewerbesteuer 333 ff.
— für die Kapitalrentensteuer 347 f.
— für die Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 366, 390 ff.
Steuerhinterziehungen bei der Einkommensbesteuerung 261.
Steuerjahr, Veranlagung für dass. nach den Ergebnissen des Vorjahres 116 f., 131.
— Vorausveranlagung und Ermittelung des Einkommens für das künftige 117 ff., 209.
— Ermittelung des wirklichen Einkommens nach Ablauf 129, 130.
— desgl. bei Abweichung von dem Wirthschaftsjahre 120.
Steuerkapitale, Grundlage der Ertragsbesteuerung in Baden 99, 332, 348.
— desgl. der Gewerbesteuer in Hessen 331.
Steuerkontrole, für die Salzbesteuerung 53.
— für die Tabackbesteuerung 55.
— für die Branntweinbesteuerung 56.
— für die Bierbesteuerung 61.
— für die Zuckerbesteuerung 63.
Steuerkontrole, für die Spielkartenbesteuerung 65.
— s. a. Aufsicht.
Steuerkraft, Beurtheilung nach dem Gesammtmaße der Steuerleistung 2.
— Berücksichtigung bei Aufbringung des Steuerbedarfes 11.
— im Uebrigen s. Leistungsfähigkeit.
Steuerlisten, Aufstellung für die Einkommensteuerveranlagung 218, 232.
— öffentliche Auslegung 238.
Steuern, Begriff und Wesen, Unterscheidung von den Abgaben 1, 3 ff.
— Nothwendigkeit einer Mehrheit 17.
— Gegensatz von direkten und indirekten 18 ff.
Steuerpflicht, Bestimmung durch die Gesetzgebung 3.
— bezüglich der Einkommensbesteuerung 195 ff.
— Entstehung und Erlöschen 118, 132, 262.
— bezüglich der Vermögensbesteuerung 279 ff.
— s. a. beschränkte, subjektive St.
Steuerpflichtige, s. Steuerträger.
Steuerpflichtigkeit, s. objektive St.
Steuerregeln, oberste 13, 14 ff.
— s. a. Steuervertheilung.
Steuersätze, für die Salzbesteuerung 52.
— für die Tabackbesteuerung 53.
— für die Branntweinbesteuerung 56, 58.
— für die Bierbesteuerung 60.
— für die Zuckerbesteuerung 62.
— der Erbschaftsteuer 69, 70.
— der Wechselsteuer 75.
— der Effektensteuer 76, 77.
— der Umsatzsteuer 78
— der Steuer auf Spiel und Wette 80.
— der Schiffsfrachturkundensteuer 80.
— für die Einkommensbesteuerung 206, 208, 238.
— für die Vermögensbesteuerung 286.
— der Gebäudesteuer 324.
— der Gewerbesteuer 330, 333 f.
— der Waarenhaussteuer 341.
— der Kapitalrentensteuer 347 f.
Steuersubjekt, s. subjektive Steuerpflicht.
Steuersystem, Nothwendigkeit 14, 17.
— Gegensatz von direkten und indirekten Steuern in dems. 18 ff.
— Zusammensetzung, Abgrenzung der Gebiete der direkten und indirekten Steuern 23, 25 f.
— Konkurrenz der verschiedenen Steuerberechtigten 27.

Steuersystem der direkten Steuern 85 ff.; i. Uebr. s. direkte Steuern.
Steuertarife, für die Einkommensteuer 206.
— für die Grundsteuer 318.
— für die Gebäudesteuer 324.
— für die Gewerbesteuer 330 ff.
Steuerträger, Bestimmung durch die Gesetzgebung 3.
— Begriff 3_1.
— Mitwirkung für die Erbschaftsbesteuerung 73.
— Auswahl für die Einkommensbesteuerung 188.
— Mitwirkung bei der Veranlagung 212 f., 218 f.
— die einzelnen Anforderungen für die Mitwirkung 215.
— zwangweise Mitwirkung in Form der Steuererklärung 219 ff., 229.
— Mitwirkung im Berufungsverfahren 245.
— desgl. für die Vermögensbesteuerung 300, 303.
— desgl. für die Ertragsbesteuerung 396.
Steuertragung, unmittelbare oder mittelbare, Kennzeichen der direkten und indirekten Steuern 19.
Steuerverein, zwischen Hannover, Braunschweig und Oldenburg 45.
— Vereinigung mit dem Zollvereine 46.
Steuervertheilung, Gerechtigkeit, Allgemeinheit und Gleichmäßigkeit 6 ff.
— Interesse als Maßstab 8 ff., 13.
— Leistungsfähigkeit desgl. 11 ff., 13.
— Bestimmtheit, Bequemlichkeit, Billigkeit 14.
— Zulänglichkeit, Beweglichkeit 15.
— Verfolgung von Nebenzwecken 16.
Steuerverwaltung, Scheidung von der Steuerfestsetzung 212.
— einheitliche, der Ertrag- und Einkommensteuern 366, 393 ff.
Steuerverwaltungsbehörden, für die Einkommensteuer 225.
— Mitwirkung im Rechtsmittelverfahren 239, 240.
Steuerwesen, Regelung und Beaufsichtigung durch den Staat 2.
Steuerzuschrift über die Einkommensteuerveranlagung 238.
Stiftungen, Unterstützungen aus 186.
— Freilassung von der Kapitalrentensteuer 347.
Stille Gesellschaft, keine Handelsgesellschaft 154.
— Gewinnantheile als Kapitalertrag 155.
Stipendien, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
Strafen, wegen unrichtiger Auskunft 214.
— bei Hinterziehung der Einkommensteuer 261.
— desgl. der Gewerbesteuer 328.
Straßen, öffentliche, Grundsteuerfreiheit 306.
Ströme, Gebühren für die Benutzung 33, 41.
Stundung, der Tabacksteuer 54.
— der Maischbottich- und Materialsteuer 58.
Subjektive Steuerpflicht, Bestimmung durch die Gesetzgebung 3.
— keine Voraussetzung der indirekten Besteuerung 29.
— für die Salzbesteuerung 53.
— für die Tabackbesteuerung 53.
— für die Bierbesteuerung 61.
— für die Zuckerbesteuerung 62.
— für die Erbschaftsteuer 68, 69.
— für die Wechselsteuer 76.
— für die Effektensteuer 76.
— für die Umsatzsteuer 78.
— für die Steuer auf Spiel und Wette 79, 80.
— für die Schiffsfrachturkundensteuer 81.
— für die Einkommensbesteuerung 187, 195, 197, 262 f.
— für die Vermögensbesteuerung 279.
— für die Grundsteuer 306.
— für die Gebäudesteuer 320.
— für die Gewerbesteuer 328.
— für die Kuponsteuer 349.
— für die Ertragsbesteuerung im Allgemeinen 370.
Subjektivität, Vorbedingung der Einkommensbesteuerung 107.
Subjektsteuern, s. Personalsteuern.
Substanz, s. Zubehör.
Substanzverringerung, Abschreibungen 143, 146, 147_1, 176.
Surrogate, Tabackbesteuerung 53, 54.
— Bierbesteuerung 60.
Syrup, Vorbehalt der Besteuerung für das Reich 49.
— Bierbesteuerung 60.
— Zuckerbesteuerung 62.
System der direkten Steuern 85 ff.
— s. a. Steuersystem.

T.

Tabackbesteuerung 39, 42.
— Ausgleichungsabgaben 44.
— Vorbehalt für das Reich 49.
— Grundzüge derf. 53.
Tabackfabriken, steuerliche Aufsicht 55.
Tagegelder, Dienstaufwand 183.
Tantiemen, Ertrag der Arbeitsthätigkeit 182.
Tarife, s. Steuertarife.
Tarifsteuern, Bezeichnung für indirekte Steuern 21.
Tauschwerth, des Erwerbvermögens, als Maßstab der direkten Besteuerung 91.
— objektiver, als gemeiner Werth 135.
— äußerer, des Geldes, örtliche Schwankungen 266.
— Zugrundelegung bei der Vermögensbesteuerung 289, 293 ff.
Taxen, Benutzung für die Vermögensbesteuerung 301.
— s. a. Ertragstaxen.
Technische Anlagen, s. A.
Technische Leistungen, Wettbewerbpreise 151.
Teiche, Quelle des Landbesitzes 162.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
Termingeschäfte im börsenmäßigen Waarenhandel 79.
Territorialität, Berücksichtigung bei der Erbschaftsteuer 68.
— desgl. der Vermögensteuer 282.
Territorialstaaten, Zollwesen 40, 41.
— direkte Steuern 95.
Thatsächliche Feststellungen, kein Beschwerdegrund 254.
Theater, künstlerische Thätigkeit im eigenen 184.
Theatervorstellungen, Besteuerung 32.
Theilhaber, Veränderung der Antheile 126, 127$_1$.
Theilstätten, Gewerbebesteuerung 328.
Theilstücke, Ertragsbesteuerung 368 f.
Thiere, Abschreibungen und Ersatzkosten 143, 144.
— Früchte der Selbstbewirthschaftung 161, 163.
Thongruben, Abschreibungen 146.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
Thüringischer Zoll- und Handelsverein 44.
Thüringische Staaten, Beitritt zum Deutschen Zoll- und Handelsvereine 44.
Thür- und Fenstersteuer 103, 108, 321.
Tod des Steuerpflichtigen, Haftung für Steuerrückstände 263.
Todeswegen, s. Schenkungen.
Todte Hand, Ertragsbesteuerung 104, 367, 400.
— Grund- und Gebäudebesteuerung 306.
Tonkunst, s. Künstler.
Torfstiche, Abschreibungen 146.
— Grundsteuerpflichtigkeit 305.
— Gewerbebesteuerung 325.
Transportgewerbe, Sondersteuer für Großbetriebe 340.
Trennung, dauernde, der Eheleute, Einkommensbesteuerung 193.
Trinkgelder als Betriebskosten 140.
Türkei, Handelsvertrag 45.

U.

Uebergangsabgaben 43, 45, 51.
Ueberschwemmung, Veränderung der Quelle 125.
— Werthverminderung 148.
— Grundsteuernachlässe 374.
Uebertragung, s. Abwälzung.
Umbau, Veränderung der Quelle 125.
Umsatzsteuer, bei Veräußerung von Grundstücken 32.
— von Kauf- und Anschaffungsgeschäften 77 ff.
— für Großbetriebe 340 ff.
Umschreibung der Gewerbesteuer 328.
Umwandlung bestehender Quellen 119, 125.
Unbeschränkte Steuerpflicht, bezüglich der Einkommensteuer 197.
— desgl. der Vermögensteuer 279.
Unbestimmte Einnahmen und Ausgaben, s. E. und A.
Unerlaubte Thätigkeit, keine Ertragsquelle 185.
Unfallrenten, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
Unglücksfälle, Veränderung der Quelle 125.
— Werthverminderungen 148.
— Steuerermäßigung 208.
— Nachlaß der Grundsteuer 374.
Unland, Grundsteuerfreiheit 305.
Unterbringungskosten, Betriebskosten 140.
Unterhalt, freier, als Einkommen 112, 232.
— steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— der Familienangehörigen, Besteuerung 190 ff.
— Nichtabzugsfähigkeit 194.

Unterhalt, Ermäßigungsgrund 208.
Unterhaltungskosten, als Betriebskosten 185.
Unternehmergewinn, Produktionsfaktor 81.
Unteroffizierstand, Militäreinkommen steuerfrei 183.
Unterricht, freier, als Einkommen 112.
Unterrichtende Thätigkeit, Einkommensbesteuerung 183, 184.
Unterschlagungen, Ertragsminderung 174.
Unterstützungen, als Betriebskosten 140.
— steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
Untersuchungsmaxime, Anwendung im Berufungsverfahren 243.
Unzucht, gewerbmäßige, keine Ertragsquelle 186.
Urkunden, als Beweismittel 229, 247.
Ursprüngliches Einkommen, Unterscheidung von abgeleitetem 192.

V.

Veränderungen, im Umfange der Steuerpflichtigkeit 118.
— objektive und subjektive im Bestande der Quellen 124 ff., 263.
— im Vermögensstande innerhalb der Quellen 147 ff.
— der Grundsteuerveranlagung 313.
— der Gewerbesteuerveranlagung 328.
— der Ertragsteuerveranlagung im Allg. 372.
Veräußerungen, Rechtsverkehrsteuern 32.
— Entstehung von Einkommen 110, 149.
Veranlagung, der Einkommensteuer nach den Ergebnissen des letzten Jahres 117, 131.
— im Voraus für das künftige Steuerjahr 129.
— Vorbereitung 217 ff.
— Zeit und Bezirk 224.
— Ausführung ders. 227 ff.
— ergänzende, in Folge Erbanfalles ꝛc. 264.
— der Vermögensteuer 299 ff.
— der Grundsteuer 312, 319.
— der Gebäudesteuer 373.
— der Gewerbesteuer 333.
— der Ertragsteuern im Allgemeinen 366, 393 ff.
— s. a. Veranlagungsverfahren.
Veranlagungsbehörden, für die Einkommensbesteuerung 225 ff.
— für die Grundsteuer 319.
— für die Gewerbesteuer 334.
Veranlagungsbehörden, für die Ertragsbesteuerung im Allg. 366, 394 f.
Veranlagungsbezirke, für die Einkommensteuer 224.
— für die Gewerbesteuer 334.
— für die Ertragsbesteuerung 394.
Veranlagungsergebnisse, der Einkommensteuer, Bekanntmachung 238.
— Berichtigung im Rechtsmittelverfahren 238, 239.
— Nachprüfung im Beschwerdeverfahren 254.
— Endgültigkeit für die jeweilige Jahresperiode 260.
— der Vermögensbesteuerung, Unsicherheit 303.
Veranlagungsort für die Einkommensbesteuerung 217.
Veranlagungsperiode, für die Kapitalrentensteuer 347.
— für die Vermögensteuer 300.
Veranlagungsverfahren, für die Einkommensbesteuerung 209 ff.
— leitende allgemeine Grundsätze 210 ff.
— freiwillige Mitwirkung der Steuerträger 212 ff.
— amtliche Ermittelungspflicht 214.
— Anforderungen an den Steuerträger 215 ff.
— für die Vermögensbesteuerung 300 ff.
— für die Grundsteuer 312 ff.
— für die Gewerbesteuer 333, 337.
— s. a. Veranlagung.
Verbände, politische, Recht der Abgabenforderung 2.
— Konkurrenz der verschiedenen bei der Besteuerung 27.
— Zinsen aus Anleihen ders. 155.
— Einkommensbesteuerung 188.
— Kuponbesteuerung 348 ff.
Verbesserungen, Ausgaben für 194.
Verbrauch, s. Konsumtion.
Verbrauchsabgabe, von Branntwein 55, 56, 59.
— von Zucker 62.
Verbrauchsteuern, Abwälzung 20.
— Form der indirekten Steuern 21.
— Vorbehalt für das Reich 27, 49, 52.
— Einführung durch die Gemeinden 28.
— Stellung im Steuersysteme 30, 34, 36 ff.
— geschichtliche Entwickelung 40 ff.
— besondere staatliche und kommunale 50.
— Erhebung und Verwaltung 51.
Verbrauchssteuerzuschlag zur Branntweinsteuer 58, 59.

Vereine, Besteuerung geselliger 32.
— Gewerbebesteuerung 328.
Verfahren in Einkommensteuersachen, Nachprüfung in der Beschwerdeinstanz 254, 259.
Vergnügen, keine Ertragsquelle 150.
Vergrößerung der Quelle, Aufwendungen zur 138.
Verhandlung, mündliche, mit dem Steuerträger 217.
— desgl. bei Erhebung des Buchbeweises 248.
Verhandlungsmaxime im Berufungsverfahren 243.
Verkehr, Beschränkung und Erschwerung durch die Verbrauchsbesteuerung 37, 40.
Verkehrsteuern, Abwälzung 20.
— keine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit 21.
— Vorbehalt für das Reich 27.
— Stellung im Steuersysteme 31.
Verkehrsverhältnisse, Umgestaltung als Veränderung der Quelle 125.
Verlagsrechte, Theil des gewerblichen Anlagekapitales 170.
Verluste, aus Spekulationen 67, 155.
— als negatives Einkommen 134.
— innerhalb einer Quelle 135 f.
— im Gewerbebetriebe 171, 173, 174.
— Feststellung für die Veranlagung 232.
Vermächtnisse, Erbschaftsteuer 68.
— für sich kein Einkommen 110, 149.
— der Angestellten ꝛc., kein Ertrag 182.
Vermahlungsteuer für Braumalz 60, 61.
Vermessung des Landes für die Grundsteuerveranlagung 314.
Vermiethung, des eigenen Hauses als Quelle 159.
— möblirter Wohnungen desgl. 160.
Vermiethungen, Rechtsverkehrsteuern 32.
Vermögen, Besteuerungsrecht des Staates 14.
— Gradmesser der Leistungsfähigkeit 11, 354, 361, 399.
— Grundlage der Besteuerung 23, 81, 84.
— Begriff 82.
— Grundlage und Maßstab der direkten Besteuerung 89 ff., 95.
— Unterscheidung vom Einkommen 109 f.
— Abgrenzung des steuerbaren und nicht steuerbaren 279 ff.
— Feststellung des reinen 283.
Vermögen, Bewerthung 287 ff.
— Bewerthungseinheiten 290 ff.
— s. a. Erwerbvermögen, Kapitalvermögen u. s. w.
Vermögensanzeige 299.
Vermögensbesteuerung, in Form der Erbschaftsteuer 72.
— als Ergänzung der Einkommensbesteuerung 93, 94, 275 ff.
— subjektive und objektive Steuerpflicht 279.
— Erstreckung auf das reine Vermögen 283.
— Grenze der Steuerpflichtigkeit 285.
— Bewerthung des Vermögens 287 ff.
— Veranlagung 299 ff.
— Unvollkommenheiten auf praktischem Gebiete 303.
— Fortbildung des Systemes der direkten Steuern durch dies. 360 ff.
— Nachtheile gegenüber der Ertragsbesteuerung 399 ff.
Vermögensertragsteuern 96.
Vermögensgewinn oder -verlust, Feststellung durch die Bilanz 171 f.
Vermögensteuern, Form der direkten Steuern 21, 22, 84.
— Erbschaftsteuer als Art ders. 71 f.
— Geltung im Systeme der direkten Steuern 98 ff.
Vermögenstheilungen, Auszahlung von, für sich kein Einkommen 149.
Vermögensveränderungen, Ausscheidung aus dem Einkommensbereiche 110, 147 ff.
Vermögensverbesserungen, Ausgaben für 194.
Vermögensverkehrsteuern 31.
Vermögensvermehrungen, Besteuerung 92.
— Ausgaben für 194.
Vermögenswerthsteuern 96.
Vermögenszustand, Darstellung in der Bilanz 171, 172.
Vermögenszuwachs, Erbschaftsteuer 70.
— Erwerbsteuer 92.
— Einkommensbesteuerung 149, 172.
— der Erwerbgesellschaften, Besteuerung 265.
Verpachtungen, Rechtsverkehrsteuern 32.
— Quelle des Landbesitzes 159, 161.
— von Gewerbebetrieben 187, 328, 370.
Verpflegungskosten, als Betriebskosten 140.
Versandtgeschäfte, Umsatzbesteuerung 340 ff.
Verschuldung, Ermäßigungsgrund 208.

Versicherung, Aufwendungen für persönliche 86, 87.
Versicherungskosten, als Betriebskosten 141.
— gegen Ausloosung 157.
Versicherungssummen, ausgezahlte, für sich kein Einkommen 149.
Versicherungsverträge, Rechtsverkehrsteuern 32.
Versicherungswerth, Benutzung bei Bemessung der Abnutzungsquote 145.
Vertragsverhältniß, Staatsangehörigkeit und Besteuerungsrecht 4, 8.
Vertrauensmänner, als Beweismittel 249.
Vertriebsteuer, von Branntwein 56.
— von Zucker 62.
Vertriebsteuern, Form der Verbrauchsbesteuerung 40.
Verwaltungsgerichte, oberste, Entscheidung der Steuerbeschwerden 257 ff.
Verwaltungskosten, als Betriebskosten 141.
— im Bereiche des Geldkapitales 157.
Verwaltungsstreitverfahren, Anwendung auf das Rechtsmittelverfahren 240, 258.
Verwandte, Kaufgeschäfte unter nahen 295.
Verwandtschaft, Berücksichtigung bei der Erbschaftsteuer 69, 72, 73.
Verwarnungen, an den Steuerträger 216.
Verzehrungsgegenstände, Verbrauchsbesteuerung 37 ff., 42.
Vieh, Inventar der Landwirthschaft 163.
Viehsterben, Veränderung der Quelle 125.
Viehverluste, Grundsteuernachlässe 375.
Viehversicherungsbeiträge als Betriebskosten 141.
Viehzucht, Ertragsquelle des Landbesitzes 161.
— Grundsteuerpflichtigkeit der Ländereien 305.
— Gewerbebesteuerung 325.
Villen, Ertragsbesteuerung 367, 373.
Völkerrechtliche Befreiungen von der Einkommensteuer 196.
Vogelzucht als Ertragsquelle 150, 186.
Volkseinkommen und -vermögen, Regelung durch Steuern 6, 81 f.
Volksklassen, untere, Belastung durch Verbrauchsteuern 37.
— desgl. durch die Einkommensteuer 270, 272 f.
Vollkaufleute, Vorlegung der Handelsbücher 248.
Vollmachten, Rechtsverkehrsteuern 32.
Vorausermittelung des Einkommens für das Steuerjahr 117, 119, 128 f.
Vorbelastungen, steuerliche, des Besitzeinkommens 86 ff., 92.
— wegen besonderen Interesses an dem Staat und seinen Einrichtungen 88, 92.
— durch Ertragsteuern 353, 363, 368.
Vorgänge, thatsächliche oder rechtliche, Anknüpfung der indirekten Steuern an solche 29 f.
Vorjahr, Anschluß der Einkommensbesteuerung an das letzte 116, 131.
— desgl. der Kapitalrentenbesteuerung 365.
Vorliebewerth, Begriff 287.
Vorräthe aller Art, als gewerbliches Betriebskapital 170.
— Berücksichtigung bei der Ertragsermittelung 174.
— Abschreibungen 177.
— im Bereiche der freien Berufe 184.
— s. a. Wirthschaftsvorräthe.
Vorschüsse, Zinsen von, als Kapitalertrag 155.
Vorschußbesteuerung von Erbschaften 71.
Vorschußkassen, Kuponbesteuerung der Einlagen 348.
Vorsitzender, der Veranlagungsbehörden für die Einkommensbesteuerung 226, 396.
— des Steuerausschusses für die Gewerbesteuerveranlagung 337.
Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften ꝛc., Tantiemen 182.
Vortrag auf neue Rechnung, steuerpflichtiger Ertrag 179.
Vorübergehende Vorgänge, Gegenstand der indirekten Besteuerung 20.

W.

Waaren, Zölle und Verbrauchsteuern 30, 34.
— Umsatzsteuer von börsenmäßig gehandelten 77, 79.
— Selbstverbrauch von, des eigenen Betriebes 114, 174.
Waareneinkaufspreise, Schätzung des Ertrages nach dens. 237.
Waarenhausbesteuerung, in Bayern 151, 340.
— in Preußen 341 ff.

Waarenvorräthe, gewerbliches Betriebskapital 170.
— Berücksichtigung bei der Ertragsermittelung 174.
— Abschreibungen 177.
— Bewerthung für die Vermögensbesteuerung 292.
Wagen, Aufwand-(Luxus-)steuern 32.
— kein steuerbares Vermögen 280.
Wahrsagen, keine Ertragsquelle 186.
Waisen, minderjährige, Freilassung von der Ergänzungsteuer 286.
— desgl. von der Rentensteuer 346.
Waldshut, Kreis, Ausschluß vom Zollgebiete 48_1.
Waldungen, Kulturgattung für die Grundbesteuerung 317.
— s. a. Holzungen.
Wanderauktionen, gewerbliche Sondersteuer 339.
Wandergewerbesteuer, Verfolgung nicht steuerlicher Zwecke 16.
— Beibehaltung als Staatssteuer in Preußen 29, 98_2, 339.
— desgl. in Sachsen 100_1.
Wanderlager, gewerbliche Sondersteuer 339.
Wartegelder, steuerpflichtige Hebungsrechte 186.
— Besteuerung durch den zahlenden Staat 196, 197, 199.
— als steuerbares Vermögen 281.
Wasserkräfte, Theil des gewerblichen Anlagekapitales 170.
Wasserstücke, Grundsteuerpflichtigkeit 305, 317.
Wechsel, diskontirte, darin enthaltene Zinsen 155.
— gewerbliches Betriebskapital 170.
— Berücksichtigung bei der Ertragsermittelung 174.
Wechselstempelsteuer, Unterabtheilung der Rechtsverkehrsteuern 32.
Wechselsteuer des Deutschen Reiches, Darstellung 75.
Wege, Gebühren für die Benutzung 33, 34, 41.
— Grundsteuerfreiheit 306.
Wehrsteuer, in Oesterreich 103.
— in Frankreich 104.
Weibliche Personen, Befreiung von der Ergänzungsteuer 286.
Weide, Kulturgattung für die Grundsteuerveranlagung 308, 317.
Weidegerechtigkeiten, Zubehör von Grundstücken 291.
Wein, Verbrauchsbesteuerung 28, 39, 50.
Wein, Ausgleichungsabgaben 44.
Weinbau, Ertragsquelle des Landbesitzes 161.
Weinberge, Grundsteuerpflichtigkeit 305, 317.
Werkzeuge, Theil des gewerblichen Anlagekapitales 170.
Werth, s. Bewerthung, gemeiner Werth, Kaufwerth.
Wertherhöhungen, s. Werthveränderungen.
Werthpapiere, Umsatzsteuer 77, 78.
— Werthveränderungen, inwieweit Einkommen 148.
— Veräußerungen, desgl. 150.
— Einheit als Quelle 155.
— Gelegenheitsspekulation 156.
— Verwaltungs- und Versicherungskosten 157.
— Kursveränderungen im Bereiche des Geldkapitales 158.
— gewerbliches Betriebskapital 170.
— Kursveränderungen im Gewerbebetriebe 172, 177.
— Berücksichtigung bei der Ertragsermittelung 174.
— Abschreibungen 177.
— Bewerthung für die Vermögensbesteuerung 291.
— Kuponbesteuerung 348 ff.
Werthschätzungen, im Bereiche der Einkommensbesteuerung 232, 268.
— desgl. der Vermögensbesteuerung 301 f., 401.
Werthveränderungen, innerhalb der Quellen, Ausscheidung aus dem Einkommensbereiche 110, 148.
— im Landwirthschaftsbetriebe 163.
— im Gewerbebetriebe 171, 173, 175.
— s. a. Kursveränderungen.
Werthverminderungen, Abschreibung 142 ff.
— s. a. Werthveränderungen.
Weser, Passagezölle 41.
Westfälischer Friede, Zollwesen beim Abschluß 40.
Wettbewerbpreise als Ertrag 151.
Wette, Steuern auf 74, 79 f.
— Gewinnste kein Einkommen 149.
Wiederaufnahme des Verfahrens in Einkommensteuersachen 262.
Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, Anwendung bei der Einkommensbesteuerung 216.
Wiederholungsfähigkeit, Voraussetzung der Quelle 150.
— desgl. der Hebungsrechte 186.

Wiesen, Kulturgattung für die Grundsteuerveranlagung 308, 317.
Windbruch in Forsten 169.
Wirthschaftliche Einheit, Quelle des Geldkapitales 155.
— desgl. des Grundbesitzes 159, 364.
— desgl. des Hausbesitzes 160.
— desgl. des Landbesitzes 162.
— desgl. des Gewerbebetriebes 169.
— Grundlage der Ertragsbesteuerung 368.
— s. a. Einheit.
Wirthschaftsjahr, Grundlage der Einkommensberechnung 115.
— Anschluß der Besteuerung an das abgelaufene 117, 131 f.
— Bemessung des Ertrages für das Steuerjahr nach den Ergebnissen zweier W. 120.
— im Forstwirthschaftsbetriebe 164.
— Zugrundelegung bei der Ertragsbesteuerung 365, 380, 381.
Wirthschaftskosten, Abzug vom Rohertrage 136.
Wirthschaftsplan im Forstbetriebe 164.
Wirthschaftsvorräthe im Landwirthschaftsbetriebe 113.
Wissenschaftliche Thätigkeit, Einkommensbesteuerung 183.
— Freilassung von der Erwerbsteuer 376.
Wittwenbezüge, Kapitalrentensteuer 346, 348.
Wohlthätigkeitsunternehmungen, Gewerbebesteuerung 375.
— Kapitalrentenbesteuerung 347.
Wohnhaussteuer, Umgestaltung der Gebäudesteuer zu einer solchen 364, 372 f.
— Grundlage und Maßstab 365, 382, 383.
— Veranlagung und Verwaltung 395.
Wohnsitz, Berücksichtigung bei der Erbschaftsteuer 68 f.
— desgl. der Umsatzsteuer 78.
— Voraussetzung der Einkommensteuerpflicht 196 ff.
— als Veranlagungsort 217.
Wohnsitzverlegung, zur Abwehr der Steuerlasten 28, 205.
— Veränderung der Quelle 125.
Wohnung, freie, als Einkommen 112, 160, 232.
— im eigenen Hause 159.
— des Pächters 159.
— Vermiethung möblirter 160.
— einzelne, als Quelle 160.
— freie, des Altentheilers 187.
Wohnung, Besitz als Merkmal des Wohnsitzes 196.
Wohnungsteuer, in Frankreich 103.
— als Form der Einkommensbesteuerung 108.
— Unterscheidung von der Gebäudesteuer 320 f.
Württemberg, Zollvereinigung mit Bayern 43.
— Beitritt zum Deutschen Zoll- und Handelsvereine 44.
— Bierbesteuerung 50, 59, 60.
— Branntweinbesteuerung 57.
— System der direkten Steuern 97.
— Grundsteuer 316, 356.
— Gebäudesteuer 323.
— Gewerbesteuer 327, 331.
— Kapitalrentensteuer 346, 347.

Z.

Zahlungsaufträge, Wechselsteuer 75.
Zahlungsversprechen, Wechselsteuer 75.
Zeit der Einkommensteuerveranlagung 224.
Zeitablauf, Abschreibungen deswegen 176.
Zeitgeschäfte, Umsatzsteuer 79.
Zeitungen, Besteuerung 32.
Zeitungsredakteur und -verleger im eigenen Betriebe 184.
Zeugen, Beweismittel im Berufungsverfahren 246.
Ziegeleien, landwirthschaftliche Nebenbetriebe 162.
Zinsen, Anrechnung für das letzte Vorjahr 132.
— Erträge aus Geldkapital 155.
— unterlassene Hebung, Kapitalisirung 157.
— überhobener Einkommensteuer 239.
— kein steuerbares Vermögen 281.
— Kapitalrentenbesteuerung 345 ff.
— Kuponbesteuerung 348 ff.
— s. a. Schuldenzinsen.
Zinsensteuer in Mecklenburg 98.
Zinseszinsen, Berücksichtigung bei Bemessung der Abschreibungen 143.
— als Kapitalertrag 155.
Zinsfuß, landesüblicher, Benutzung für die Einkommensbesteuerung 231.
— desgl. für die Vermögensbesteuerung 300.
— desgl. für die Interessebelastung der Erwerbgesellschaften 366, 390.
— desgl. für die Kapitalrentenbesteuerung 383.

Zölle, Abwälzung 20.
— keine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit 21.
— Vorbehalt für das Reich 27, 52.
— Uebersicht 30.
— Natur und Bedeutung 33 ff.
— geschichtliche Entwickelung 40 ff.
— das geltende Recht 48 ff.
— Erhebung und Verwaltung 51.
Zollämter, Beiordnung von Reichsbeamten 51.
Zollanschlüsse (Zollenklaven) 48.
Zollausschlüsse (Zollexklaven) 48.
Zollbelastung, Tragung durch das In- oder Ausland 35.
Zollgebiet, Deutsches, Begrenzung 48.
Zollgerechtigkeit, Begriffsbestimmung des A.L.R. 41.
Zollgesetzgebung 45, 47, 48.
Zollgrenze Deutschlands 48.
Zollniederlagen, für Taback 54.
— s. a. Niederlagen.
Zollordnung 45.
Zollparlament des Norddeutschen Bundes 47.
Zollregal im vormaligen Deutschen Reiche 40.
Zolltarif, Revision 45.
Zoll- und Handelsverein, Deutscher, Bildung und geschichtliche Entwickelung 42, 44 ff.
— Thüringischer 44.
— Vereinigung mit dem Steuervereine 46.
— Fortdauer im Norddeutschen Bunde 47.
— Aufrechterhaltung durch die Verfassung des Deutschen Reiches 47.
Zollvereinigung, zwischen Preußen und Hessen 43.
— zwischen Bayern und Württemberg 43.
— beider Gruppen 44.
Zollverwaltung 44, 51.
Zoologische Gärten, freier Besuch als Einkommen 112.
Zubehör, von Hausgrundstücken 160, 291, 320, 364, 372.
— des Landbesitzes 161, 162.
Zubußen, Effektensteuer 77.
— als Betriebskosten 157.
Zucker, Verbrauchsbesteuerung 39, 42.
Zucker, Steuer für die Verwendung zur Bierbereitung 60.
Zuckerabläufe, Besteuerung 62.
Zuckerbesteuerung, Vorbehalt für das Reich 49.
— Grundzüge des geltenden Rechtes 62 ff.
Zuckerfabriken, Steuerkontrole 63.
— Jahreskontingente 64.
— Gewerbebesteuerung 325.
Zugänge, an Gewerbesteuer 328.
— bei der Ertragsbesteuerung 372.
Zugangsveranlagung der Einkommensteuer 118, 210, 262 f.
Zugeständnisse, im Beanstandungsverfahren 229.
— im Berufungsverfahren 250.
Zugkräfte, landwirthschaftliche, Verleihung 162.
— Theil des gewerblichen Anlagekapitales 170.
Zukauf, Veränderung der Quelle 125.
Zulänglichkeit, Steuerregel 6, 15.
Zupachtung, Veränderung der Quelle 125.
Zuschläge, zu den Staatssteuern 2.
— kommunale, zur Staatseinkommensteuer 29.
— desgl. zu den Verbrauchsteuern 50.
— desgl. zur Vermögensteuer 303.
— für das Reich zu den staatlichen Einkommensteuern 274.
Zuschlag, zur Verbrauchsteuer auf Branntwein 59.
— zur Zuckersteuer 62, 63.
— zur Einkommensteuer behufs Erzwingung von Steuererklärungen 223.
Zuschlagsbelastung, des Besitzeinkommens im Rahmen der Einkommensteuer 93, 358 ff.
— desgl. durch die Kapitalrentenbesteuerung 366, 395.
Zuständigkeit, im Rechtsmittelverfahren 240, 242.
Zuwachs, s. Vermögenszuwachs.
Zwangabgaben, Recht des Staates zur Erhebung 1.
Zwangleistungen, Eigenschaft der Steuern 3.
Zwangsversteigerungen, Kaufpreise aus 295.

Carl Heymanns Verlag, Berlin W.
Rechts- und Staatswissenschaftlicher Verlag.

Die
Preußischen direkten Steuern.
Von
B. Fuisting,
Wirklichem Geheimen Ober-Regierungsrath,
Senats-Präsidenten des Königlichen Oberverwaltungsgerichts.

Erster Band:
Kommentar zum Einkommensteuergesetz.
Fünfte Auflage. **Zweite Ausgabe.**
Preis geb. M. 12, bei postfreier Zusendung M. 12,50.

Zweiter Band:
Kommentar zum Ergänzungssteuergesetz.
Preis geb. M. 12, bei postfreier Zusendung M. 12,50.

Dritter Band:
Kommentar zu den Gewerbesteuergesetzen.
Zweite, völlig umgearbeitete Auflage.
Preis geb. M. 12, bei postfreier Zusendung M. 12,50.

Der Rechtsschutz
bei der
Einkommensbesteuerung in Preußen.
Von
B. Fuisting,
Wirklichem Geheimem Ober-Regierungsrath,
Senats-Präsidenten des Königlichen Oberverwaltungsgerichts.
Preis M. 3, bei postfreier Zusendung M. 3,10.

Das
Kommunalabgabengesetz
vom 14. Juli 1893
nebst
Ausführungsanweisung
vom 10. Mai 1894.
Erläutert von
F. Nöll,
Wirklichem Geheimen Ober-Regierungsrath.
Vierte Auflage.
Preis M. 10, geb. M. 11, bei postfreier Zusendung je M. 0,30 mehr.

Carl Heymanns Verlag, Berlin W.
Rechts- und Staatswissenschaftlicher Verlag.

Das
Preußische Einkommensteuergesetz.
Systematisch dargestellt
nach der
Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts.
Von
Richard Maatz,
Regierungsrath,
Vorsitzendem der Einkommensteuer-Veranlagungskommission des Stadtkreises Altona.
Preis M. 3, geb. M. 4, bei postfreier Zusendung je M. 0,20 mehr.

Die
kaufmännische Bilanz
und das
steuerbare Einkommen
von
Richard Maatz,
Königlich Preußischer Regierungsrath,
Vorsitzendem der Einkommensteuer-Veranlagungskommission des Stadtkreises Altona.
Dritte vermehrte und verbesserte Auflage.
Preis M. 4, geb. M. 5, bei postfreier Zusendung M. 4,20.

Die Steuererklärung der Kaufleute.
Praktische Anleitung zur Abgabe richtiger Steuererklärungen
nebst
Formularen zu Einkommensberechnungen.
Von
Dr. jur. C. Kühne,
Regierungsrath,
Vorsitzendem der Einkommensteuerveranlagungskommission des Kreises Teltow und Rixdorf.
Preis kart. M. 1, bei postfreier Zusendung M. 1,10.